



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIILO JÄÄSKINEN
vom 25. Juni 2015¹

Verbundene Rechtssachen C-10/14, C-14/14 und C-17/14

**J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),
X (C-14/14),
Société Générale SA (C-17/14)
gegen
Staatssecretaris van Financiën**

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Niederlande [Niederlande])

„Direkte Besteuerung — Art. 63 AEUV — Freier Kapitalverkehr — Beschränkung durch die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats — Erhebung einer Steuer an der Quelle auf Einkünfte aus von einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden —
Unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen — Vergleichskriterien — Systematische Berücksichtigung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, auf die die Dividendensteuer angerechnet wird, beim Vergleich nur bei Gebietsansässigen — In die Beurteilung der effektiven steuerlichen Belastung dieser zwei Kategorien von Steuerpflichtigen einzubeziehende Faktoren — Möglichkeit der Neutralisierung der Beschränkung durch ein mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“

I – Einleitung

1. Die drei Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Niederlande (Niederlande)² betreffen die Auslegung von Art. 63 AEUV unter dem Blickwinkel des Zusammenspiels des in diesem Artikel verankerten Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und des Inhalts mitgliedstaatlicher Bestimmungen betreffend die direkten Steuern. Die steuerlichen Hindernisse, die insoweit für diese Freiheit bestehen können, waren bereits Gegenstand einer umfangreichen Rechtsprechung des Gerichtshofs, aber die vorliegenden Rechtssachen weisen die Besonderheit auf, Rechtsvorschriften zu betreffen, nach denen die ausgeschütteten Dividenden im Mitgliedstaat, in dem sie gezahlt werden, nicht nur dann einer Steuer unterliegen, wenn sie an im Inland wohnende Anteilseigner ausgezahlt werden, sondern auch, wenn sie an Anteilseigner ausgezahlt werden, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnen.

2. Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten zwischen den niederländischen Steuerbehörden und drei in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, nämlich je zwei in Belgien wohnenden natürlichen Personen mit niederländischer Staatsangehörigkeit und einer Gesellschaft französischen Rechts mit Sitz in Frankreich.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Oberster Gerichtshof der Niederlande, im Folgenden: Hoge Raad.

3. Alle Beteiligten rügen, dass diese Behörden die Erstattung der Quellensteuer auf von niederländischen Gesellschaften ausgeschüttete Portfoliodividenden verweigert hätten. Sie machen geltend, nach niederländischem Recht hätten die Steuerpflichtigen, die in den Niederlanden wohnten, unter allen Umständen die Möglichkeit, diesen Einbehalt von der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, die sie entrichten müssten, abzuziehen, während dieser Vorteil den Gebietsfremden verwehrt sei. Aus diesen nationalen Rechtsvorschriften ergebe sich eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, die ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr darstelle.

4. Die niederländischen Behörden wenden dagegen ein, dass die Einkünfte aus Dividenden in den Niederlanden nach denselben Modalitäten besteuert würden, unabhängig von dem Ort, an dem die natürliche Person oder die Gesellschaft, die sie beziehe, ansässig sei, und dass Vorteile, die aus einem anderen Grund nur Gebietsansässigen gewährt würden, nicht zu berücksichtigen seien. Für den Fall, dass das Vorliegen eines Hindernisses dennoch als möglich angesehen werde, könnten seine negativen Folgen durch die Anwendung eines mit dem Mitgliedstaat, in dem der Benachteiligte wohne, geschlossenen Abkommens, das einen Ausgleich aufgrund der im vorliegenden Fall in Belgien oder Frankreich geschuldeten Steuer erlaube, neutralisiert werden.

5. Um beurteilen zu können, ob die in Rede stehenden Rechtsvorschriften eine verbotene Beschränkung im Sinne von Art. 63 AEUV darstellen, ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof erstens um Klarstellung, welches die maßgeblichen Faktoren für den Vergleich der steuerlichen Situation der Gebietsfremden und der Gebietsansässigen im Zusammenhang mit nationalen Bestimmungen wie den auf die Ausgangsrechtsstreitigkeiten anwendbaren sind, sofern diese Situationen objektiv vergleichbar sind. Es fragt sich insbesondere, ob die den Gebietsansässigen vorbehaltene Befugnis, die Dividendensteuer, die als Vorabzug, d. h. als Vorauszahlung konzipiert ist, systematisch vom Betrag einer anderen Steuer, jeweils der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer, abzuziehen oder die erste Steuer sogar erstattet zu bekommen, soweit sie hinsichtlich der zweiten nicht steuerpflichtig sind, zu berücksichtigen ist oder nicht.

6. Falls diese Möglichkeit vom Gerichtshof als entscheidend angesehen werden sollte, wird Letzterer ersucht, zweitens festzustellen, wie zu beurteilen ist, ob die effektive steuerliche Belastung für Gebietsfremde - natürliche Personen oder Gesellschaften -, höher ist als für Gebietsansässige, und insbesondere, ob insoweit Daten wie der den Gebietsansässigen zugute kommende Steuerfreibetrag oder verschiedene mit den Aktien, aus denen die Dividenden fließen, im Zusammenhang stehende Kosten zu berücksichtigen sind.

7. Drittens wird der Gerichtshof zu den Voraussetzungen befragt, unter denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wie die, die zwischen dem Königreich der Niederlande und jeweils dem Königreich Belgien oder der Französischen Republik geschlossen wurden, eine berichtigende Wirkung haben könnte, die die Folgen einer unterschiedlichen, die Gebietsfremden benachteiligenden Behandlung neutralisieren könnte.

8. Zusätzlich ist darauf hinzuweisen, dass weder das vorlegende Gericht noch die niederländische Regierung sich auf einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses beziehen, der gegebenenfalls die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, deren negative Auswirkung nach den Anforderungen der Rechtsprechung durch solche bilateralen Abkommen nicht korrigiert würde³, rechtfertigen könnte.

3 — Vgl. u. a. Beschluss *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, Rn. 45) und Urteil *Kommission/Belgien* (C-387/11, EU:C:2012:670, Rn. 74).

II – Niederländisches Recht

A – Maßgebliche innerstaatliche Vorschriften

1. Gesetz über die Dividendensteuer

9. Nach Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes von 1965 über die Dividendensteuer⁴ in seiner auf die Ausgangsrechtsstreitigkeiten anwendbaren Fassung (im Folgenden: Dividendensteuergesetz) wird eine als „Dividendensteuer“ bezeichnete „direkte Steuer“ von denjenigen erhoben, „die – unmittelbar oder mittels Wertpapieren – Anspruch haben auf Erträge aus Anteilen ... an in den Niederlanden ansässigen Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, offenen Kommanditgesellschaften und anderen Gesellschaften, deren Kapital ganz oder teilweise in Anteile zerlegt ist“.

10. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a dieses Gesetzes definiert die Bemessungsgrundlage der Dividendensteuer, die insbesondere alle „unmittelbaren oder mittelbaren Gewinnausschüttungen, ungeachtet der Bezeichnung oder der Form“ umfasst. Nach Art. 5 des Gesetzes beträgt diese Steuer 15 % der Erträge aus den Anteilen.

2. Einkommensteuergesetz

11. Das Einkommensteuergesetz von 2001⁵ in seiner auf die Ausgangsrechtsstreitigkeiten in den Rechtssachen C-10/14 und C-14/14 anwendbaren Fassung (im Folgenden: Einkommensteuergesetz) regelt das Einkommensteuersystem für das Einkommen natürlicher Personen.

12. Art. 2.13 dieses Gesetzes legt den Steuersatz für Einkünfte aus Spareinlagen und Anlagen, die unter die gewöhnlich als „Kategorie 3“ oder „Rubrik 3“ eingestufte Kategorie steuerpflichtiger Einkünfte fallen, auf 30 % fest.

13. Art. 5.1 bestimmt, dass die „Einkünfte aus Spareinlagen und Anlagen“ aus dem „um den personengebundenen Abzugsbetrag geminderten Vorteil aus Spareinlagen und Anlagen“ bestehen.

14. Nach Art. 5.2 wird der „Vorteil aus Spareinlagen und Anlagen“ pauschal auf 4 % des Mittelwerts zwischen „der Ertragsgrundlage zu Beginn des Kalenderjahrs (Anfangszeitpunkt)“ und „der Ertragsgrundlage am Ende des Kalenderjahrs (Endzeitpunkt)“ festgesetzt, „soweit der Mittelwert das steuerfreie Vermögen übersteigt“.

15. Art. 5.3 Abs. 1 definiert die „Ertragsgrundlage“ als „Wert der Guthaben, vermindert um den Wert der Schulden“. Nach seinem Abs. 2 umfasst das „Guthaben“ u. a. Rechte an unbeweglichen oder beweglichen Sachen sowie Rechte, die nicht an Sachen bestehen, wie einen Geldbetrag. Nach seinem Abs. 3 sind „Schulden“ Verpflichtungen, die im Wirtschaftsverkehr einen Wert haben, der unter den dort angeführten Voraussetzungen berücksichtigt wird.

16. Nach Art. 5.5 Abs. 1 beträgt das steuerfreie Vermögen 20 014 Euro. Die Abs. 2 bis 4 dieses Artikels enthalten Sonderregeln für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger einen „Partner“ hat.

4 – Wet op de dividendbelasting 1965 (oder abgekürzt „Wet DB 1965“).

5 – Wet inkomstenbelasting 2001 (oder abgekürzt „Wet IB 2001“).

17. Art. 9.2 Abs. 1 Buchst. b bestimmt, dass die Erhebung der Steuer auf die bezogene Dividende als „Vorabzug“ eingestuft wird, d. h. als eine Vorauszahlung, die durch Anrechnung die in den Niederlanden geschuldete Einkommensteuer verringern kann.

3. Gesetz über die Körperschaftsteuer

18. Art. 3 Buchst. a des Gesetzes von 1969 über die Körperschaftsteuer⁶ in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit in der Rechtssache C-17/14 anwendbaren Fassung (im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz) sieht vor, dass nicht in den Niederlanden ansässige juristische Personen, die dort Einkünfte erzielen, als ausländische Steuerpflichtige der Steuer unterliegen.

19. Vor seiner Änderung durch Gesetz vom 23. Dezember 2009⁷ sah Art. 25 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes vor, dass als „Vorabzug“ u. a. die Erhebung der Dividendensteuer galt, die zum steuerpflichtigen Gewinn oder zu den niederländischen Einkünften des betreffenden Wirtschaftsjahrs gehörte. Nach Art. 25a wird, wenn die Berechnung der Steuer nicht zu einem positiven Betrag führt, kein Steuerbescheid erlassen oder die Steuer auf Null festgesetzt, und die Anrechnung des Vorabzugs unterbleibt.

4. Allgemeines Gesetz über die Staatssteuern

20. Art. 15 des Allgemeinen Gesetzes über die Staatssteuern⁸ bestimmt: „Die ... im Steuergesetz genannten Vorabzüge werden im Steuerbescheid oder – soweit erforderlich – durch rechtsmittelfähigen Bescheid des Inspecteur angerechnet.“ Reicht der von einem Steuerpflichtigen geschuldete Betrag der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer nicht aus, um die zu seinen Lasten erhobene Dividendensteuer auszugleichen, wird ihm Letztere erstattet.

B – *Einschlägiges internationales Recht*

21. Die zwei in den Rechtssachen C-14/14 und C-17/14 anwendbaren, vom Königreich der Niederlande geschlossenen bilateralen Verträge wurden nach einem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen verfasst⁹.

1. Belgisch-niederländisches Abkommen

22. Die Rechtssache C-14/14 betrifft das am 5. Juni 2001 in Luxemburg unterzeichnete Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Einkommensteuer und der Vermögensteuer (im Folgenden: belgisch-niederländisches Abkommen).

23. Sein Art. 10 sieht eine Regelung zur Aufteilung der Besteuerung der Dividenden zwischen diesen beiden Vertragsstaaten vor. In Art. 10 Abs. 1 wird der Grundsatz aufgestellt, dass „Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, ... in dem anderen Staat besteuert werden [können]“. Weiter heißt es in Abs. 2: „Diese

6 – Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (oder abgekürzt „Wet Vpb 1969“).

7 – Wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010).

8 – Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

9 – OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen von 2010, von dem verschiedene Fassungen unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> verfügbar sind. Vgl. insbesondere die „Kommentare zu den Art. 23 A und 23 B [dieses Musterabkommens] betreffend die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“.

Dividenden können jedoch, vorbehaltlich Abs. 3^[10], auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dessen Rechtsvorschriften besteuert werden; wenn aber der Nutzungsberechtigte der Dividenden im anderen Vertragsstaat ansässig ist, darf die so festgesetzte Steuer nicht höher sein als ... b) 15 % des Bruttobetrags der Dividenden ...“

24. Art. 23 dieses Abkommens enthält die „Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“. Abs. 1 Buchst. b bestimmt „[i]n Bezug auf Belgien“: „Unbeschadet der belgischen Rechtsvorschriften über die Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern auf die belgische Steuer wird bei einer in Belgien ansässigen Person, die Einkünfte erzielt, die Teil ihres in Belgien steuerpflichtigen Gesamteinkommens sind und aus Dividenden, die nicht gemäß dem nachfolgenden Buchst. c von der belgischen Steuer befreit sind, ... bestehen, die in den Niederlanden auf diese Einkünfte erhobene Steuer auf die belgische Steuer, die auf sie erhoben wird, angerechnet.“

2. Französisch-niederländisches Abkommen

25. Die Rechtssache C-17/14 betrifft das am 16. März 1973 in Paris unterzeichnete Abkommen zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung des Königreichs der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Einkommensteuer und der Vermögensteuer (im Folgenden: französisch-niederländisches Abkommen).

26. In seinem Art. 10 Abs. 1 wird der Grundsatz aufgestellt, dass „Dividenden, die eine in einem der Staaten ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Staat ansässige Person zahlt, ... in dem anderen Staat besteuert werden [können]“. Abs. 2 sieht folgende Ausnahme vor: „Diese Dividenden können jedoch in dem Staat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, nach dessen Rechtsvorschriften besteuert werden; die so festgesetzte Steuer darf nicht höher sein als ... b) 15 % des Bruttobetrags der Dividenden ...“

27. Die Methode zur „Beseitigung von Doppelbesteuerungen“ ist in diesem Fall nach Art. 24 des Abkommens die Gewährung einer Steuergutschrift im Wohnsitz- oder Sitzstaat des Dividendenempfängers. Art. 24 bestimmt in Teil B Buchst. b: „Für Einkünfte im Sinne [u. a. von Art. 10] ..., die im Einklang mit den Bestimmungen [dieses Artikels] der niederländischen Steuer unterworfen wurden, gewährt Frankreich den dort ansässigen Personen, die solche Einkünfte beziehen, eine Steuergutschrift in Höhe der niederländischen Steuer. Diese Steuergutschrift, die den Betrag der in Frankreich auf die betreffenden Einkünfte erhobenen Steuer nicht übersteigen darf, wird auf die in Art. 2 Abs. 3 Buchst. b^[11] genannten Steuern, in deren Bemessungsgrundlagen diese Einkünfte enthalten sind, angerechnet.“

III – Ausgangsrechtsstreitigkeiten, Vorlagefragen und Verfahren vor dem Gerichtshof

28. Den drei Ausgangsrechtsstreitigkeiten ist gemeinsam, dass jeder der Kläger Portfoliodividenden von niederländischen Gesellschaften bezog, jedoch in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich der Niederlande ansässig ist. Bei allen ausgeschütteten Beträgen wurde gemäß dem niederländischen Dividendensteuergesetz eine Quellensteuer in Höhe von 15 % abgezogen. Dieser Abzug konnte möglicherweise auf die im Ansässigkeitsstaat der betreffenden Personen geschuldeten Steuern nach den anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angerechnet werden.

10 — Nach diesem Abs. 3 „[berührt] Abs. 2 ... nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden“.

11 — Nach dieser Bestimmung ist das Abkommen „auf folgende Steuern anzuwenden: ... [i]n Bezug auf Frankreich: die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, ... einschließlich aller Quellensteuern, Vorabzüge und Vorauszahlungen auf die oben angeführten Steuern“.

29. Insbesondere ergibt sich aus der Akte in der Rechtssache C-10/14, dass Herr Miljoen niederländischer Staatsangehöriger ist, der in Belgien wohnt und Anteile an drei in den Niederlanden börsennotierten Fonds hielt, die ihm Dividenden zahlten, auf die niederländische Dividendensteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 729 Euro einbehalten wurde.

30. In seiner Einkommensteuererklärung betreffend die in den Niederlanden im Jahr 2007 bezogenen Einkünfte gab der Betroffene sein Gesamteinkommen mit null an und erwähnte keine abzugsfähige Dividendensteuer, da er der Ansicht war, in diesem Land nicht steuerpflichtig zu sein. Die niederländischen Steuerbehörden erließen einen dieser Erklärung entsprechenden Einkommensteuerbescheid. Am 22. Januar 2010 legte Herr Miljoen gegen diesen Steuerbescheid Einspruch ein und beantragte ohne Erfolg die teilweise Rückerstattung der zu seinen Lasten erhobenen Dividendensteuer in Höhe von 438 Euro¹².

31. Der bei der Rechtbank Breda anhängig gemachte Rechtsstreit betraf insbesondere die Frage, ob, wie Herr Miljoen geltend gemacht hatte, die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Anteilseigner, die in den Niederlanden wohnten, und der Anteilseigner, die nicht dort wohnten, eine nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle. Mit Entscheidung vom 27. März 2012 wies die Rechtbank diese Klage aus dem Grund ab, dass der beanstandete Einbehalt der Dividendensteuer nicht unionsrechtswidrig sei¹³. Herr Miljoen legte gegen diese Entscheidung Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad ein.

32. In der Rechtssache C-14/14 ist Frau X eine niederländische Staatsangehörige, die in Belgien wohnt und im Besitz von Anteilsscheinen einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft war. Im Jahr 2007 wurden ihr sechs Mal Dividenden ausgezahlt, wovon ein Betrag von 16 105,80 Euro an niederländischer Dividendensteuer einbehalten wurde. Für dasselbe Jahr unterlag Frau X in Belgien einer Einkommensteuer für natürliche Personen, die 25 % vom Nettobetrag der erhaltenen Dividenden betrug¹⁴, d. h. ungefähr 22 816 Euro. Das vorlegende Gericht führt aus, dass nach belgischem Recht die in den Niederlanden gezahlte Dividendensteuer nicht auf die in Belgien geschuldete Steuer habe angerechnet werden können.

33. Die niederländischen Steuerbehörden wiesen den Einspruch von Frau X zurück, mit dem diese geltend gemacht hatte, dass die an der Quelle erhobene Dividendensteuer unionsrechtswidrig sei, weil nur die Steuerpflichtigen, die in den Niederlanden wohnten, unter allen Umständen die zu ihren Lasten erhobene niederländische Steuer auf die Dividenden angerechnet oder erstattet bekommen könnten, während diese in Belgien nicht angerechnet werden könne. Die Rechtbank Breda entschied, dass die verschiedenen Klagen gegen diese Verwaltungsentscheidung teilweise begründet waren. Im Berufungsverfahren bestätigte der Gerechtshof te 's-Hertogenbosch teilweise die Entscheidung der Rechtbank, und zwar mit Urteil vom 29. August 2012¹⁵, gegen das Frau X und die niederländischen Steuerbehörden Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad einlegten.

34. In der Rechtssache C-17/14 ist die Société Générale SA (im Folgenden: Société Générale), eine Gesellschaft französischen Rechts mit Sitz in Frankreich, die Aktienpakete an in den Niederlanden börsennotierten Gesellschaften hielt, die an sie in den Jahren 2000 bis 2008 Dividenden von insgesamt mehreren Hunderttausend Euro ausgeschüttet hatten. Von diesen Einkünften wurden jedes Jahr 15 %

12 — Die Berechnungsmodalitäten dieses Betrags werden in den schriftlichen Erklärungen von Herrn Miljoen (Rn. 5.2.1) sowie kritisch in den im Ausgangsrechtsstreit von Generalanwalt Wattel im Namen des Procureur-generaal beim Hoge Raad vorgelegten Schlussanträgen vom 9. Januar 2013 (im Folgenden: Schlussanträge des Generalanwalts beim Hoge Raad) dargelegt, die der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-10/14 (Rn. 1.1, 1.5 und 2.3) als Anhang beigefügt sind.

13 — Die Begründung dieser Entscheidung wird in der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-10/14 (vgl. Nr. 3.2) zusammengefasst, und die gesamte Entscheidung der Rechtbank ist der Vorlageentscheidung als Anhang beigefügt.

14 — Dieser Nettobetrag wurde auf 91 266,20 Euro festgesetzt, d. h. den Gesamtbetrag der in den Niederlanden ausgeschütteten Dividenden (107 372 Euro) abzüglich der an der Quelle erhobenen niederländischen Dividendensteuer (16 105,80 Euro).

15 — Die Begründung dieses Urteils wird in der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-14/14 (vgl. Nrn. 3.6.1 und 3.6.2) zusammengefasst, und das gesamte Urteil ist der Vorlageentscheidung als Anhang beigefügt.

an niederländischer Dividendensteuer abgezogen¹⁶. Für die Jahre 2000 bis 2007 konnte die Steuerschuldnerin die gesamte in den Niederlanden gezahlte Dividendensteuer von der in Frankreich geschuldeten Körperschaftsteuer abziehen; für das Jahr 2008 war eine solche Anrechnung aber nicht möglich, da sie in Frankreich Verluste erlitten hatte.

35. Die niederländischen Steuerbehörden lehnten die verschiedenen Anträge der Société Générale ab, die auf die Anrechnung oder Erstattung der zu ihren Lasten einbehaltenen Dividendensteuer gerichtet waren¹⁷ und die darauf gestützt waren, dass die in den Niederlanden ansässigen Unternehmen das Recht zum Abzug der in diesem Staat gezahlten Dividendensteuer von der dort ebenfalls geschuldeten Körperschaftsteuer hätten, während diese Möglichkeit für gebietsfremde Anteilseigner nicht systematisch bestehe.

36. Die Rechtbank te Haarlem erklärte nur eine der vier Klagen gegen diese Verwaltungsentscheidungen für begründet. Der mit Rechtsmitteln der Société Générale und der niederländischen Steuerbehörden befasste Gerichtshof te Amsterdam hob mit Urteil vom 24. Mai 2012¹⁸ die Entscheidungen der Rechtbank te Haarlem teilweise auf und bestätigte sie teilweise. Die Société Générale legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad ein.

37. Der Hoge Raad hat vor diesem Hintergrund mit Entscheidungen vom 20. Dezember 2013, die am 13. Januar 2014 (C-10/14), am 15. Januar 2014 (C-14/14) und am 16. Januar 2014 (C-17/14) bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen sind, beschlossen, die Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

— In der Rechtssache C-10/14:

1. Muss sich bei der Anwendung von Art. 63 AEUV der Vergleich zwischen einem Gebietsfremden und einem Gebietsansässigen in einem Fall wie dem hier vorliegenden, in dem der Quellenstaat von einer Dividendenausschüttung Dividendensteuer einbehalten hat, auch auf die Einkommensteuer erstrecken, die auf den Dividendeneinkünften lastet und auf die die Dividendensteuer bei Gebietsansässigen angerechnet wird?
2. Muss, falls die erste Frage bejaht wird, bei der Beurteilung, ob die effektive steuerliche Belastung eines Gebietsfremden höher ist als die eines Gebietsansässigen, ein Vergleich zwischen der zulasten des Gebietsfremden einbehaltenen niederländischen Dividendensteuer und der von einem Gebietsansässigen geschuldeten, anhand der pauschalen Einkünfte, die im Jahr des Bezugs der Dividenden dem Gesamtbesitz von zu Anlagezwecken gehaltenen Anteilen an niederländischen Gesellschaften zugerechnet werden können, berechneten niederländischen Einkommensteuer angestellt werden, oder verlangt das Recht der Europäischen Union die Anwendung eines anderen Vergleichsmaßstabs?

— In der Rechtssache C-14/14:

1. Muss sich bei der Anwendung von Art. 63 AEUV der Vergleich zwischen einem Gebietsfremden und einem Gebietsansässigen in einem Fall wie dem hier vorliegenden, in dem der Quellenstaat von einer Dividendenausschüttung Dividendensteuer einbehalten hat, auch auf die Einkommensteuer erstrecken, die auf den Dividendeneinkünften lastet und auf die die Dividendensteuer bei Gebietsansässigen angerechnet wird?

16 — Die genauen Zahlen werden in den im Ausgangsrechtsstreit vom Generalanwalt beim Hoge Raad am 12. Februar 2013 vorgelegten Schlussanträgen, die der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-17/14 als Anhang beigelegt sind, angeführt (Rn. 2.3).

17 — Die Einzelheiten dieser Anträge werden in der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-17/14 (vgl. Nrn. 1.1 ff.) dargelegt.

18 — Die Begründung dieses Urteils wird in der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-17/14 (vgl. Nrn. 1.4 und 3.2.2 ff.) zusammengefasst, und das gesamte Urteil ist der Vorlageentscheidung als Anhang beigelegt.

2. Muss, falls die erste Frage bejaht wird, bei der Beurteilung, ob die effektive steuerliche Belastung eines Gebietsfremden höher ist als die eines Gebietsansässigen, ein Vergleich zwischen der zulasten des Gebietsfremden einbehaltenen niederländischen Dividendensteuer und der von einem Gebietsansässigen geschuldeten, anhand der pauschalen Einkünfte, die im Jahr des Bezugs der Dividenden dem Gesamtbesitz von zu Anlagezwecken gehaltenen Anteilen an niederländischen Gesellschaften zugerechnet werden können, berechneten niederländischen Einkommensteuer angestellt werden, oder verlangt das Recht der Europäischen Union die Anwendung eines anderen Vergleichsmaßstabs? Muss bei diesem Vergleich auch das für Gebietsansässige geltende steuerfreie Kapitalvermögen berücksichtigt werden und, falls ja, inwieweit (Urteil Welte, C-181/12, EU:C:2013:662)?
3. Ist es, falls die erste Frage bejaht wird, bei der Beurteilung, ob eine eventuell diskriminierende Quellensteuer aufgrund eines vom Quellenstaat geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung rechtswirksam neutralisiert wird, ausreichend, dass i) dieses Doppelbesteuerungsabkommen eine Steuerminderung im Wohnsitzstaat durch die Anrechnung der Quellensteuer vorsieht und dass, obwohl diese Möglichkeit nicht uneingeschränkt besteht, ii) im konkreten Fall die vom Wohnsitzstaat gewährte Steuerminderung dadurch, dass nur die netto bezogenen Dividenden besteuert werden, zur vollständigen Kompensation des diskriminierenden Teils der Quellensteuer führt?

— In der Rechtssache C-17/14:

1. Muss sich bei der Anwendung von Art. 63 AEUV der Vergleich zwischen einem Gebietsfremden und einem Gebietsansässigen in einem Fall wie dem hier vorliegenden, in dem der Quellenstaat von einer Dividendenausschüttung Dividendensteuer einbehalten hat, auch auf die Körperschaftsteuer erstrecken, auf die die Dividendensteuer bei Gebietsansässigen angerechnet wird?
2.
 - a) Sind, falls die erste Frage bejaht wird, bei dem Vergleich alle Kosten zu berücksichtigen, die wirtschaftlich gesehen mit den Aktien zusammenhängen, aus denen die Dividenden fließen?
 - b) Sind, falls die vorhergehende Frage verneint wird, doch eine eventuelle Anrechnung der im Erwerbspreis der Aktien enthaltenen Dividenden und eine eventuell durch den Besitz der betreffenden Aktien hervorgerufene Finanzierungslast zu berücksichtigen?
3. Ist es, falls die Antwort auf die erste Frage bejaht wird, bei der Beurteilung, ob eine eventuell diskriminierende Quellensteuer aufgrund eines vom Quellenstaat geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung rechtswirksam neutralisiert wird, ausreichend, dass i) das diesbezügliche Doppelbesteuerungsabkommen eine Steuerminderung im Wohnsitzstaat durch die Anrechnung der Quellensteuer vorsieht, und dies, obwohl diese Möglichkeit nicht uneingeschränkt besteht, ii) die Minderung dazu führt, dass die niederländische Steuerlast für einen Gebietsfremden nicht höher ist als für einen Gebietsansässigen? Ist bei einem unzureichenden Ausgleich in dem Jahr, in dem die Dividenden ausgeschüttet wurden, bei der Beurteilung der Neutralisierung die Möglichkeit von Bedeutung, dass der nicht angerechnete Teil übertragen werden und von der Anrechnungsmöglichkeit in späteren Jahren Gebrauch gemacht werden kann?

38. Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 2. April 2014 sind die Rechtssachen C-10/14, C-14/14 und C-17/14 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

39. Herr Miljoen, Frau X und Société Générale haben beim Gerichtshof schriftliche Erklärungen bezüglich der sie jeweils betreffenden Rechtssache eingereicht. Die schriftlichen Erklärungen der niederländischen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Europäischen Kommission betreffen die drei verbundenen Rechtssachen, während sich die der schwedischen Regierung auf die Rechtssache C-17/14 beschränken. In der mündlichen Verhandlung vom 18. März 2015 waren Herr Miljoen, Frau X, Société Générale, die niederländische, die deutsche und die schwedische Regierung sowie die Kommission vertreten.

IV – Würdigung

A – Vorbemerkungen

40. Zunächst weise ich darauf hin, dass die Begründung der Vorabentscheidungsersuchen in den vorliegenden Rechtssachen sehr knapp ist, so dass die Bedeutung dieser Fragen sowie der Inhalt des nationalen Rechts und der Gegenstand der Ausgangsrechtsstreitigkeiten mitunter nur im Licht der Unterlagen im Anhang der Vorlageentscheidungen erfasst werden können. Diese Ersuchen befinden sich daher im Hinblick auf die Erfordernisse nach Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs an der Grenze zur Unzulässigkeit¹⁹. Daher wird es hier erforderlich sein, sich in verschiedener Hinsicht auf die Schlussanträge des Generalanwalts beim Hoge Raad in den drei Ausgangsrechtsstreitigkeiten zu beziehen, ohne dass dadurch jedoch sichergestellt werden kann, dass ein solches Vorgehen in vollem Umfang die Lücken dieser Vorlageentscheidungen ausgleicht.

41. Außerdem können nach niederländischem Recht gewisse ausländische gebietsfremde Steuerpflichtige einer Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht unterliegen und so in den Niederlanden Möglichkeiten der Anrechnung des steuerlichen Vorabzugs oder der Erstattung haben, die den Rechten der gebietsansässigen Steuerpflichtigen entsprechen. Allerdings steht fest, dass keiner der drei Kläger der Ausgangsverfahren für die streitigen Steuerjahre unter diese Kategorie fiel²⁰. Folglich werden diese Rechtsvorschriften, die für solche ausländischen gebietsfremden Steuerpflichtigen gelten, die sich in einer besonderen Situation im Vergleich zu den gebietsfremden Steuerpflichtigen im Allgemeinen befinden, in den vorliegenden Schlussanträgen nicht geprüft.

42. Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben. Das bedeutet insbesondere, dass die Mitgliedstaaten keine Maßnahmen erlassen dürfen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, da sie geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten, u. a. im Rahmen der Besteuerung von Dividenden aus inländischen Quellen²¹.

19 — Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass alle nützlichen Hinweise in der Vorlageentscheidung selbst enthalten sein müssen und nicht in Anhängen, da es sich um das einzige Dokument in der Akte handelt, dass zur Übermittlung an alle Beteiligten, die nach Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs zur Abgabe von Erklärungen ermächtigt sind, übersetzt wird (vgl. Empfehlungen an die nationalen Gerichte bezüglich der Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen, ABl. 2012, C 338, S. 1, Nrn. 20 ff.).

20 — Aus den Akten ergibt sich nämlich zum einen, dass Herr Miljoen ein Altersruhegeld und eine erhebliche Beteiligung in den Niederlanden erklärt hatte, jedoch ohne dass dies zu einer Besteuerung in diesem Mitgliedstaat im Jahr 2007 führte, und zum anderen, dass Frau X nicht für das System der Gebietsansässigen für die in den Niederlanden im Jahr 2007 bezogene Rente optiert hat, und schließlich, dass die streitigen Dividenden, die Société Générale von 2000 bis 2008 bezogen hatte, nicht der von ihr als feste Niederlassung in den Niederlanden betriebenen Bank, sondern dem von ihr in Frankreich gehaltenen Investmentfonds zuzurechnen sind.

21 — Vgl. u. a. Beschluss Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, Rn. 18 und 21) sowie Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 38 und 39).

43. Der Gerichtshof hat bereits wiederholt entschieden, dass „eine nationale Steuerregelung[, die zu einer Ungleichbehandlung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden führt,] nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden [kann], wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder [sie] durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist“²².

44. Die dem Gerichtshof in den vorliegenden Rechtssachen vorgelegten Fragen rühren gerade von der Problematik der etwaigen objektiven Vergleichbarkeit der steuerlichen Situation von gebietsansässigen Anteilseignern und gebietsfremden Anteilseignern im Hinblick auf eine nationale Regelung wie die in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten anwendbare her.

B – Zu den für den Vergleich der steuerlichen Behandlung eines gebietsfremden Anteilseigners und der eines gebietsansässigen Anteilseigners zu berücksichtigenden Faktoren (erste Frage in den drei Rechtssachen)

1. Zum Gegenstand der ersten Vorlagefrage

45. In den drei vorliegenden Rechtssachen möchte das vorlegende Gericht zunächst wissen, ob bei der Beurteilung, ob die Erhebung der niederländischen Steuer auf die von niederländischen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden eine nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung bewirkt, der Vergleich zwischen der steuerlichen Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden nur diese Dividendensteuer oder auch die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, die auf den an Gebietsansässige ausgeschüttete Dividenden lastet, berücksichtigen muss.

46. Es ist unstrittig, dass die Gebietsansässigen und die Gebietsfremden einer Regelung unterliegen, die *prima facie* sowohl hinsichtlich der Art der Erhebung als auch hinsichtlich des niederländischen Steuersatzes auf Dividenden identisch ist. Alle Einkünfte aus Anteilen, die von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, unterliegen nämlich dieser mittels eines Abzugs von 15 % an der Quelle erhobenen Steuer, unabhängig vom Wohnsitz oder Sitz der natürlichen oder juristischen Person, die Inhaber dieser Anteile ist²³.

47. Dagegen sind sich die Parteien in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten darüber uneinig, ob sich daraus, dass die Dividendensteuer für die Gebietsansässigen einen Vorabzug, d. h. eine Vorauszahlung, darstellt, während es sich für die Gebietsfremden im Allgemeinen um eine definitive Steuer handelt, eine verbotene Ungleichbehandlung ergibt. Tatsächlich haben nur die Gebietsansässigen unter allen Umständen das Recht auf Erstattung der bei ihnen einbehaltenen Dividendensteuer, entweder durch Abzug von der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, die sie außerdem zahlen müssen, oder durch Erstattung, wenn ihre Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld nicht hinreicht, um einen solchen Abzug vornehmen zu können.

22 — Vgl. u. a. Urteile Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, Rn. 38) und Kommission/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, Rn. 45).

23 — Darin unterscheiden sich die vorliegenden Rechtssachen insbesondere von der beim Gerichtshof anhängigen Rechtssache Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14), in der das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 63 AEUV dem entgegensteht, dass die Dividenden, die von gebietsansässigen Pensionsfonds bezogen werden und die Dividenden, die von gebietsfremden Pensionsfonds bezogen werden, in Schweden nach anderen Modalitäten besteuert werden, wo nur die Letzteren einer Quellensteuer unterliegen.

48. Das vorliegende Gericht fragt daher den Gerichtshof, ob diese Möglichkeit der Erstattung bei der Beurteilung, inwieweit der freie Kapitalverkehr durch eine solche Regelung eingeschränkt ist, zu berücksichtigen ist. Die Regierungen, die Erklärungen abgegeben haben, sind der Ansicht, dass sich der Vergleich zwischen der steuerlichen Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden, die der Dividendensteuer unterliegen, nicht auf die Prüfung der von den Gebietsansässigen geschuldeten Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer erstrecken dürfe, während die Kläger der Ausgangsverfahren und die Kommission die gegenteilige Auffassung vertreten.

49. Ich weise darauf hin, dass der Gerichtshof nur zu den Gesichtspunkten des Vergleichs gefragt ist, die bei einer nationalen Regelung wie der in Rede stehenden maßgebend sind, und nicht zu den konkreten Folgen, zu denen die Durchführung dieses Vergleichs sodann im Hinblick auf die tatsächlichen Umstände der drei Ausgangsrechtsstreitigkeiten führen wird, da letztere Würdigung Sache des vorlegenden Gerichts sein wird.

50. Trotz der Ähnlichkeiten der ersten Vorlagefrage in diesen drei verbundenen Rechtssachen ist meines Erachtens die Frage in den Rechtssachen C-10/14 und C-14/14 von der in der Rechtssache C-17/14 gestellten aufgrund der Unterschiede zwischen den nationalen Bestimmungen, die zum einen auf natürliche Personen und zum anderen auf Gesellschaften, die in den Niederlanden Dividenden beziehen, anwendbar sind, getrennt zu prüfen.

51. Da dies eine Vorfrage darstellt, ist vor jeder weiteren Würdigung zu prüfen, inwieweit sich die gebietsansässigen Anteilseigner und die gebietsfremden Anteilseigner im vorliegenden Fall in tatsächlich vergleichbaren Situationen befinden.

2. Zur objektiven Vergleichbarkeit der steuerlichen Situation der gebietsansässigen Anteilseigner und der gebietsfremden Anteilseigner

52. Wie das vorliegende Gericht darlegt, befinden sich nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern nicht unbedingt in einer vergleichbaren Situation, und insbesondere hinsichtlich der Einkommensteuer ist nach dieser Rechtsprechung die Situation der Gebietsfremden anders, da der wesentliche Teil ihrer Einkünfte meist seinen Schwerpunkt nicht im Quellenstaat, sondern in ihrem Wohnsitzstaat hat²⁴. Wenn ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft beziehen, derselben Steuer unterwirft, wie es in den Niederlanden der Fall ist, nähert sich die jeweilige Situation der beiden Kategorien von Steuerpflichtigen jedoch an, und diese müssen daher eine steuerliche Behandlung erfahren, die nach Art. 63 AEUV gleichwertig ist²⁵.

53. Zwar hat der Gerichtshof im Urteil *Truck Center* entschieden, dass die Anwendung *unterschiedlicher Besteuerungstechniken* für Gebietsfremde und Gebietsansässige²⁶ *nicht als solche* gegen den freien Kapitalverkehr *verstößt*, und darauf hingewiesen, dass die Situationen der beiden Kategorien von Steuerpflichtigen in diesem Fall objektiv nicht miteinander vergleichbar waren, insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der betreffende Mitgliedstaat sich je nachdem, ob er die Steuer als Wohnsitzstaat oder als Quellenstaat erhob, in einer anderen Stellung befand, sowie der Tatsache, dass die fraglichen ungleichen Besteuerungen auf unterschiedlichen

24 – Vgl. u. a. Urteile *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung) sowie *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 25).

25 – Vgl. Urteil *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, Rn. 38 und 39) sowie Beschluss *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, Rn. 31 und 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 – C-282/07, EU:C:2008:762. In dieser Rechtssache unterlagen die Gebietsfremden einer Quellensteuer, während die Gebietsansässigen in Folge einer Erklärung des Steuerpflichtigen besteuert wurden.

Rechtsgrundlagen beruhen²⁷. Wie jedoch die Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, betraf diese Rechtssache die objektive Vergleichbarkeit im Hinblick auf die Technik der Steuererhebung, ein Thema, das nunmehr abgeschlossen ist, während die Frage der etwaigen Vergleichbarkeit in den vorliegenden Rechtssachen eine weitere Ebene betrifft, nämlich den Unterschied der steuerlichen Situation der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden in Bezug auf die Steuer selbst, die auf einen bestimmten Teil des Kapitals, wie die Dividenden, erhoben wird, was eine völlig andere Problematik darstellt.

54. In den vorliegenden Rechtssachen unterziehen die anwendbaren Rechtsvorschriften sowohl die gebietsansässigen als auch die gebietsfremden Steuerpflichtigen denselben Modalitäten der Erhebung der Dividendensteuer, nämlich mittels eines Quellensteuerabzugs, was in der Rechtssache Truck Center nicht der Fall war, da der dort in Rede stehende Mobilitätssteuerabzug nur auf an gebietsfremde Empfängergesellschaften gezahlte Zinsen erhoben wurde. Außerdem scheint mir, dass der Gerichtshof seine Würdigung auf die Erwägung gestützt hat, dass die gebietsansässigen Empfängergesellschaften nicht systematisch günstiger als die gebietsfremden Empfängergesellschaften behandelt wurden²⁸. Folglich kann dieses Urteil die Ansicht der niederländischen Regierung nicht stützen, wonach Situationen nicht objektiv miteinander vergleichbar seien, in denen sowohl die Gebietsansässigen als auch die Gebietsfremden mit einer an der Quelle einbehaltenen Steuer auf dieselbe Art von Einkünften belastet seien, aber die Ersteren diese Steuer auf eine andere Steuer anrechnen könnten, während sie für die Letzteren eine definitive Belastung darstelle.

55. Im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs scheint mir der entscheidende Gesichtspunkt für den Vergleich der insoweit vergleichbaren Situationen von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Feststellung einer eventuellen verbotenen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs *nicht so sehr der Zweck* der in Rede stehenden Rechtsvorschriften²⁹, wie die niederländische und die schwedische Regierung vorbringen, *sondern* die Tatsache zu sein, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats keine Ungleichbehandlung schaffen darf, die die *praktische Auswirkung* hat, dass die Gebietsfremden letztlich *einer höheren steuerlichen Belastung* unterliegen, und die somit geeignet ist, Gebietsfremde davon abzuhalten, diese Freiheit in Anspruch zu nehmen³⁰. Ich werde später auf diese Erwägungen zurückkommen³¹.

56. Ich gehe daher davon aus, dass Herr Miljoen, Frau X und Société Générale sich in einer Situation befinden, die im Hinblick auf die Erhebungsmodalitäten der niederländischen Dividendensteuer mit derjenigen gebietsansässiger Anteilseigner vergleichbar ist, und dass die etwaige diskriminierende Wirkung der relevanten nationalen Bestimmungen als Ganzes anhand der Erfordernisse des freien Kapitalverkehrs zu prüfen ist.

27 — Ebd. (Rn. 41 bis 52). Der Gerichtshof hat darauf hingewiesen, dass, „wenn die zinszahlende und die zinsempfangende Gesellschaft ihren Sitz in Belgien haben, die Stellung des belgischen Staats eine andere als in dem Fall [ist], in dem eine gebietsansässige Gesellschaft Zinsen an eine gebietsfremde Gesellschaft zahlt, weil der belgische Staat im ersten Fall in seiner Eigenschaft als Sitzstaat der betroffenen Gesellschaften und im zweiten Fall als Quellenstaat hinsichtlich der Zinsen handelt“, und dass „die Zahlung von Zinsen durch eine gebietsansässige Gesellschaft an eine andere gebietsansässige Gesellschaft und die Zahlung von Zinsen durch eine gebietsansässige Gesellschaft an eine gebietsfremde Gesellschaft zu unterschiedlichen Besteuerungen [führen], die auf verschiedenen Rechtsgrundlagen aufbauen“.

28 — Ebd. (Rn. 49). Der Gerichtshof stellt hier fest, dass die vorliegende unterschiedliche Behandlung betreffend die Steuererhebungsmodalitäten den Gebietsansässigen nicht unbedingt einen Vorteil verschafft.

29 — Meines Erachtens spielt dieser Umstand eher auf der Ebene der etwaigen Rechtfertigung einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses eine Rolle.

30 — Daher hat der Gerichtshof im Urteil Kommission/Finnland (C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 32 und 33) darauf hingewiesen, dass „sich ... die Dividenden, die die *gebietsansässigen* Pensionsfonds beziehen, als durch die ... Vorschriften des nationalen Rechts *in der Praxis* von der Einkommensteuer *befreit oder als nahezu befreit* erweisen“ und dass „[e]ine solche *ungünstigere Behandlung* der Dividenden, die an gebietsfremde Pensionsfonds gezahlt werden, ... [diese] davon *abhalten* [kann], in [Finnland] zu investieren, und ... damit eine *Beschränkung* des freien Kapitalverkehrs dar[stellt], die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich *verboten* ist“ (Hervorhebung nur hier). Vgl. u. a. auch Urteile Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 54) und Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, Rn. 33 bis 35 und 55).

31 — Vgl. Nrn. 62 ff. der vorliegenden Schlussanträge.

3. Zum Vergleich der steuerlichen Situation der natürlichen Personen, die der niederländischen Dividendensteuer unterliegen (erste Frage in den Rechtssachen C-10/14 und C-14/14)

57. Wenn der Empfänger von Dividenden aus Anteilen an niederländischen Gesellschaften eine natürliche Person ist, die in den Niederlanden wohnt, unterliegt dieser nicht nur der Dividendensteuer aufgrund der Einkünfte aus diesen Anteilen, sondern auch der Einkommensteuer aufgrund des als Einkommen der „Rubrik 3“ eingestuften Besitzes dieser Anteile. Die letztere Steuer, deren Steuersatz 30 % beträgt, wird vom durchschnittlichen Wert dieser Anteile geschuldet, für die angenommen wird, dass sie jedes Jahr Erträge abwerfen, die pauschal mit 4 % ihres Nettowerts, nach Abzug der Verbindlichkeiten aus der Finanzierung, angesetzt werden. Obwohl der Hoge Raad sie rechtlich als Einkommensteuer, insbesondere für die Zwecke der Anwendung von Besteuerungsabkommen, einstuft³², stellt diese Steuer der sogenannten Rubrik 3 wirtschaftlich gesehen eher eine Vermögensteuer dar, die vom pauschalen Wert der Ertragsgrundlage mit einem Satz von bis zu 1,2 %, d. h. 30 % von 4 %, erhoben wird. Einem Gebietsansässigen kann die zu seinen Lasten erhobene Dividendensteuer immer rückvergütet werden, entweder indem er diesen Vorabzug auf die Einkommensteuer anrechnet, die er außerdem schulden würde, oder indem ihm diese erste Steuer erstattet wird, wenn er einer Einkommensteuer unterliegt, die niedriger als diese ist oder null beträgt.

58. Wenn ein solcher Empfänger hingegen eine natürliche Person ist, die nicht in den Niederlanden wohnt, unterliegt er im Allgemeinen nur der Dividendensteuer, die mit einem Satz von 15 % auf den Bruttobetrag der tatsächlich bezogenen Dividenden, ohne Möglichkeit zum Abzug von Kosten gleich welcher Natur, erhoben wird. Da er aufgrund der von ihm gehaltenen Anteile an niederländischen Gesellschaften nicht einkommensteuerpflichtig ist, kann einem Gebietsfremden die einbehaltene Dividendensteuer nicht angerechnet werden, so dass diese Steuer abschließenden Charakter hat, da sie bei den gebietsfremden Steuerpflichtigen endgültig erhoben wird³³.

59. Wie der Generalanwalt beim Hoge Raad in seinen Schlussanträgen in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten der Rechtssachen C-10/14 und C-14/14³⁴ darlegt, ergibt sich aus dem niederländischen Recht zum einen, dass sich die angewandte Besteuerung in den beiden angeführten Fällen sowohl hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage als auch der Höhe des effektiven Satzes unterscheidet³⁵, und sich zum anderen die Gebietsfremden in einer ungünstigeren Situation befinden können als die Gebietsansässigen, da nur die Letzteren erstens über einen Anteil befreiten Vermögens verfügen, zweitens auf einer Netto-Bemessungsgrundlage besteuert werden und drittens Anspruch auf Freibeträge haben.

32 — In einem Urteil vom 1. Dezember 2006 (Nr. 42211, LJN AV5017) wies der Hoge Raad zum einen darauf hin, dass „[d]ie Erhebung der Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen aus Kapitalvermögen im Sinne von Art. 2.3 Buchst. c des [Einkommensteuergesetzes], wie in den Art. 5.1 ff. des Gesetzes erläutert, ... Merkmale einer Vermögensteuer auf[weist] und ... daher in gewisser Hinsicht als eine Folgemaßnahme der Vermögensteuer, wie sie bis zum 1. Januar 2001 ... in den Niederlanden erhoben wurde, angesehen werden [kann]. Diese Erhebung ... ist jedoch auch eine Folgemaßnahme der Einkommensteuer, wie sie bis zum 1. Januar 2001 erhoben wurde“. Zum anderen „ist die Steuer auf das steuerpflichtige Einkommen aus Kapitalvermögen in die Steuer auf die anderen Einkommensbestandteile einbezogen. Diesem Umstand ist der Vorrang einzuräumen. Die betreffende Steuer ist daher für die Anwendung des Abkommens als Einkommensteuer anzusehen“ (u. a. in Nr. 7.16 der Schlussanträge des Generalanwalts beim Hoge Raad betreffend den Ausgangsrechtsstreit in der Rechtssache C-10/14 zitiert).

33 — Diese den Inhalt der niederländischen Rechtsvorschriften zusammenfassenden Hinweise ergeben sich insbesondere aus den Schlussanträgen des Generalanwalts beim Hoge Raad in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten der Rechtssache C-10/14 (Nrn. 6.1 bis 6.8) und der Rechtssache C-14/14 (Nrn. 5.1 bis 5.8), in denen parlamentarische Materialien angeführt sind, die bestätigen, dass die Regelung für die Gebietsansässigen „den vollständigen Ausgleich der einbehaltenen Dividendensteuer mit der endgültig geschuldeten Steuer auf die Erträge des Vermögens erlauben [soll]“ (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, Nr. 3 [Memorie van Toelichting], S. 43).

34 — Ebd.

35 — Die Besteuerungsgrundlage ist unterschiedlich, da die Bemessungsgrundlage der von den Gebietsansässigen geschuldeten Einkommensteuer im durchschnittlichen Vermögenswert ihrer Einkünfte, zu denen die Aktien gehören, besteht, während die Bemessungsgrundlage der von den Gebietsfremden erhobenen Dividendensteuer in den tatsächlich bezogenen Erträgen aus Aktien besteht. Der Steuersatz ist ebenfalls unterschiedlich, da er theoretisch 30 % für die Einkommensteuer, die die Gebietsansässigen in pauschaler Weise schulden, beträgt, während er 15 % für die von den Gebietsfremden erhobene Dividendensteuer beträgt.

60. Vor diesem Hintergrund kann das niederländische Recht als unmittelbar diskriminierend angesehen werden, da nur die Gebietsansässigen unter allen Umständen faktisch von der Dividendensteuer befreit sind. Deren Erhebung an der Quelle wird nämlich in der Folge immer neutralisiert, entweder durch die Anrechnung als Vorabzug auf die Einkommensteuer oder über eine Erstattung. Mit anderen Worten ist für diese Steuerpflichtigen die niederländische Dividendensteuer nicht wirklich eine Steuer, sondern eher eine Vorauszahlung anderer Steuern. Außerdem umfasst die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nicht die tatsächlich bezogenen Dividenden, die als solche daher nicht besteuert werden³⁶. Daher werden zwei gebietsansässige Anteilseigner, die über denselben Nettowert der Kapitalanlage verfügen, unabhängig davon, ob sie von den niederländischen Gesellschaften Dividenden erhalten haben oder nicht, denselben Einkommensteuerbetrag zahlen.

61. Tatsächlich besteht ein solcher Unterschied in der steuerlichen Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden natürlichen Personen nicht nur hinsichtlich der angewandten Besteuerungsmethoden, sondern auch der getragenen Kosten, was meines Erachtens, wenn nur die Dividenden zu diesem Zweck berücksichtigt werden, den Vergleich nahezu unmöglich macht. Außerdem ist das von der niederländischen Regierung vorgebrachte Ziel, wonach die fraglichen Rechtsvorschriften eine rechtliche Doppelbesteuerung der Gebietsansässigen vermeiden sollte, nicht völlig überzeugend. Da nämlich die Bemessungsgrundlage der Dividendensteuer und der Einkommensteuer verschieden sind, kann nicht von *einer Steuer, die ein und dasselbe Einkommen bei demselben Steuerpflichtigen doppelt betrifft*, ausgegangen werden, obwohl es vorstellbar ist, dass sich der niederländische Gesetzgeber in steuerpolitischer Hinsicht an diesem Ziel orientierte.

62. Jedenfalls ist es meines Erachtens im Licht des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs weder sachdienlich noch hinreichend, nur die niederländische Dividendenbesteuerung als solche zu berücksichtigen. Vielmehr ist in die Prüfung die gesamte Besteuerung in Bezug auf die Einkünfte aus dem Besitz von Anteilen an Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden einzubeziehen. Insoweit weise ich darauf hin, dass der gebietsansässige Anteilseigner im Rahmen der Einkommensteuer aufgrund einer pauschalen Bemessungsgrundlage besteuert wird, die wie eine Art „Ersatz“ für alle Formen von Kapitaleinkünften, wie Dividenden, Zinsen und Wertzuwächse, funktioniert. Der gebietsfremde Anteilseigner unterliegt dagegen der an der Quelle einbehaltenen Dividendensteuer, die für ihn eine endgültige Steuer darstellt, doch wird er nicht auf Wertzuwächse oder andere Bestandteile der Kapitaleinkünfte besteuert, zu denen die von ihm gehaltenen Anteile beitragen können.

63. Daraus ergibt sich meines Erachtens, dass der Vorschlag von Herrn Miljoen, nach dem die auf dem Besitz von Anteilen lastende Einkommensteuer in zwei Teile aufgeteilt werden soll, von denen der eine den Dividenden und der andere den Wertzuwächsen entspricht³⁷, trotz seiner theoretischen Eleganz nicht gerechtfertigt ist. Da ein gebietsansässiger Anteilseigner nicht vermeiden kann, dass die sich auf den Besitz von niederländischen Anteilen gründende Einkommensteuer auch die Wertzuwächse oder die nicht realisierten Gewinne umfasst, wäre es meiner Meinung nach nicht sachgerecht, in den Vergleich nur den Teil dieser Steuer einzubeziehen, der theoretisch den Dividenden zugeordnet werden könnte.

64. Ich bin der Auffassung, dass das maßgebliche Element für den Vergleich der Situation der Gebietsansässigen und der der Gebietsfremden die Steuerlast ist, die letztlich auf jeder der beiden Kategorien von Anteilseignern lastet und die daher geeignet ist, die Investitionen in den Niederlanden in Form von Portfolioaktien, die grenzüberschreitenden Kapitalverkehr darstellen, mehr oder weniger

36 — Die Dividenden fallen nur in substituierter Form, als Geldbeträge auf den Bankkonten, die in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen sind, unter die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. In der Praxis wird ein Anteilseigner, der das Guthaben aus den Dividenden vor dem Jahresende verwendet oder der es in den Erwerb von Gütern investiert, die keiner Besteuerung unterliegen, auf der Grundlage dieses Guthabens gar nicht besteuert.

37 — Nach Ansicht von Herrn Miljoen „[muss] die für einen Gebietsansässigen zu berücksichtigende pauschale Grundlage in Erträge aus Dividenden und Erträge, die sich aus einem Vermögenszuwachs ergeben, unterteilt werden“, um bei dem Vergleich nur den Teil der Erträge zu berücksichtigen, der den tatsächlich bezogenen Dividenden entspricht (Nr. 3.3.3 Buchst. i der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-10/14).

attraktiv als vergleichbare Investitionen in anderen Mitgliedstaaten zu machen. Diese Auffassung wird durch die bereits angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs gestützt³⁸, nach der das insoweit ausschlaggebende Kriterium die tatsächliche steuerliche Belastung ist, zu der die in Rede stehende Regelung in Wirklichkeit führt³⁹. Daher kann der Vergleich der Auswirkungen des Besitzes von niederländischen Anteilen auf steuerlicher Ebene in den Niederlanden meines Erachtens vernünftigerweise durchgeführt werden, obwohl die an Gebietsansässige ausgeschütteten Dividenden nicht als solche besteuert werden.

65. Nach alledem schlage ich vor zu antworten, dass bei der Anwendung von Art. 63 AEUV in einem Fall, in dem der Quellenstaat von einer Dividendenausschüttung Dividendensteuer einbehalten hat, der Vergleich zwischen der steuerlichen Behandlung einer gebietsfremden natürlichen Person und einer gebietsansässigen natürlichen Person auch die auf die von den Gebietsansässigen gehaltenen Anteile erhobene Einkommensteuer berücksichtigen muss, für die die Dividendensteuer einen Vorabzug darstellt.

4. Zum Vergleich der steuerlichen Situation der Gesellschaften, die der niederländischen Dividendensteuer unterliegen (erste Frage in der Rechtssache C-17/14)

66. In der Rechtssache C-17/14 weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass die von Société Générale geltend gemachte Ungleichbehandlung dadurch bedingt sei, dass bei einem inländischen Sachverhalt die Anteilseigner die niederländische Dividendensteuer als Vorauszahlung auf die von ihnen in den Niederlanden geschuldete Körperschaftsteuer anrechnen könnten, während die Dividendensteuer bei einem Sachverhalt mit Auslandsbezug wie im Fall der Steuerschuldnerin nicht als Vorauszahlung angerechnet werden könne⁴⁰.

67. Zur Relevanz, die dem Urteil Truck Center insoweit zukommen könnte, bin ich der Auffassung, dass die Tatsache, dass die Dividendensteuer sowohl von den in den Niederlanden ansässigen als auch von den dort nicht ansässigen Empfängergesellschaften erhoben wird, ein Umstand ist, der, wie bereits ausgeführt⁴¹, einen wesentlichen Unterschied zwischen der vorliegenden Rechtssache und der diesem Urteil⁴² zugrunde liegenden darstellt.

68. Außerdem weise ich darauf hin, dass sich die Bestimmungen des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes, die in der Rechtssache C-17/14 einschlägig sind, erheblich von den Bestimmungen des niederländischen Einkommensteuergesetzes unterscheiden, die die Rechtssachen C-10/14 und C-14/14 betreffen, da die von den gebietsansässigen Gesellschaften bezogenen Dividenden als solche zur Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer beitragen, was bei der Einkommensteuer für natürliche Personen nicht der Fall ist.

69. Dennoch gelten die oben zu den Rechtssachen C-10/14 und C-14/14 angestellten Erwägungen und die angeführte Rechtsprechung meines Erachtens auch oder sogar erst recht für die Rechtssache C-17/14.

38 — Vgl. Nr. 55 der vorliegenden Schlussanträge.

39 — Vgl. insoweit den vom Gerichtshof in den Urteilen Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 54) sowie Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, Rn. 55) durchgeführten Vergleich.

40 — Nr. 3.4.2 der Vorlageentscheidung in dieser Rechtssache.

41 — Vgl. Nrn. 53 und 54 der vorliegenden Schlussanträge.

42 — C-282/07, EU:C:2008:762.

70. Ich schlage folglich vor, zu antworten, dass sich bei der Anwendung von Art. 63 AEUV in einem Fall, in dem der Quellenstaat von einer Dividendenausschüttung Dividendensteuer einbehalten hat, der Vergleich zwischen der steuerlichen Behandlung einer gebietsfremden Gesellschaft und der einer gebietsansässigen Gesellschaft auch auf die auf den von den Gebietsansässigen gehaltenen Anteilen lastende Körperschaftsteuer erstrecken muss, für die die Dividendensteuer einen Vorabzug darstellt⁴³.

C – Zu den Kriterien für die Beurteilung der effektiven steuerlichen Belastung eines gebietsfremden Anteilseigners im Vergleich zu der eines gebietsansässigen Anteilseigners (zweite Frage in den drei Rechtssachen)

1. Zum Gegenstand der zweiten Vorlagefrage

71. Die zweite Frage in den vorliegenden verbundenen Rechtssachen wird, hilfsweise, für den Fall gestellt, dass der Gerichtshof wie von mir vorgeschlagen entscheiden sollte, dass für den Vergleich der steuerlichen Situation der nicht in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen und derjenigen der dort ansässigen Steuerpflichtigen die endgültige Steuer zu berücksichtigen ist, der Letztere unterliegen, nämlich jeweils die Einkommensteuer (Rechtssachen C-10/14 und C-14/14) oder die Körperschaftsteuer (Rechtssache C-17/14).

72. In diesen drei Rechtssachen fragt das vorlegende Gericht den Gerichtshof nach den Arten von Kriterien, anhand derer bestimmt werden kann, ob die effektive steuerliche Belastung der Dividenden für einen Gebietsfremden höher ist als die eines Gebietsansässigen, und nennt verschiedene Faktoren, die insoweit möglicherweise berücksichtigt werden könnten.

73. Ungeachtet ihrer Gemeinsamkeiten ist die Behandlung der in den ersten beiden Rechtssachen vorgelegten Fragen meines Erachtens von derjenigen der in der dritten Rechtssache vorgelegten Frage zu trennen, zum einen aufgrund der Besonderheiten der nationalen Steuervorschriften jeweils für natürliche Personen und für Gesellschaften, die in den Niederlanden Dividenden beziehen, und zum anderen aufgrund der Unterschiede in der Natur der vom vorlegenden Gericht angeführten Vergleichskriterien.

2. Zur Beurteilung der effektiven steuerlichen Belastung der natürlichen Personen, die der niederländischen Dividendensteuer unterliegen (zweite Frage in den Rechtssachen C-10/14 und C-14/14)

74. Sowohl in der Rechtssache C-10/14 als auch in der Rechtssache C-14/14 schlägt das vorlegende Gericht vor, die effektiven steuerlichen Belastungen der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden zu beurteilen, indem die von einem Gebietsfremden getragene niederländische Dividendensteuer und die von einem Gebietsansässigen geschuldete niederländische Einkommensteuer im Hinblick auf die Tatsache verglichen wird, dass die letztgenannte Steuer die Besonderheit aufweist, dass sie „anhand der pauschalen Einkünfte, die im Jahr des Bezugs der Dividenden dem Gesamtbesitz von zu Anlagezwecken gehaltenen Anteilen an niederländischen Gesellschaften zugerechnet werden können“, berechnet wird. In der Rechtssache C-14/14 fügt es einen weiteren möglichen Vergleichsmaßstab hinzu, nämlich das steuerfreie Vermögen des Gebietsansässigen, und bezieht sich dafür ausdrücklich auf das Urteil Welte⁴⁴.

43 — Als Vorabzug wirkt sich die Dividendensteuer im Fall der Gebietsansässigen nur auf den Geldfluss zwischen dem niederländischen Fiskus und dem betreffenden Steuerpflichtigen aus. Insoweit hängt die für diesen Vergleich zu berücksichtigende tatsächliche steuerliche Belastung nur von der Belastung ab, die sich aus der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Einkommen- oder Körperschaftsteuer ergibt. Aus diesem Grund wähle ich für die Antwort auf die erste Frage in den drei vorliegenden Rechtssachen den Ausdruck „für die die Dividendensteuer einen Vorabzug darstellt“ anstelle der vom vorlegenden Gericht gewählten Formulierung „auf die die Dividendensteuer bei Gebietsansässigen angerechnet wird“.

44 — C-181/12, EU:C:2013:662.

75. Im Wesentlichen wird der Gerichtshof ersucht zu bestimmen, inwieweit man sich für den Vergleich dieser effektiven steuerlichen Belastungen entweder auf die Modalitäten, nach denen ein Gebietsansässiger in Bezug auf Einkünfte aus von ihm gehaltenen Anteilen an niederländischen Gesellschaften besteuert wird, oder auf andere Kriterien zu stützen hat. Mangels unionsrechtlicher Bestimmungen zur Vereinheitlichung der Modalitäten der Dividendenbesteuerung bin ich der Auffassung, dass die bei diesem Vergleich anzuwendenden Kriterien so weit wie möglich den Merkmalen der Regelung angenähert werden müssen, die nach der in Rede stehenden Steuerregelung für gebietsansässige Anteilseigner gilt, da der einem Gebietsansässigen durch eine geringere steuerliche Belastung möglicherweise verschaffte Vorteil durch die auf diese Kategorie von Anteilseignern angewandten Regeln bestimmt wird.

76. Dieser Ansatz hinsichtlich der Bestimmung der tatsächlichen steuerlichen Belastung wird meines Erachtens durch das Urteil Bouanich bestätigt, dessen Kontext Ähnlichkeiten mit dem der Rechtssachen C-10/14 und C-14/14 aufweist⁴⁵. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass das vorlegende Gericht „im Rahmen des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zu *prüfen* [hat], *ob* der Abzug des Nennwerts und die Anwendung einer Besteuerungsobergrenze von 15 % für gebietsfremde Aktionäre *zu einer Behandlung* dieser Aktionäre *führt*, die *nicht weniger günstig* ist als die der Gebietsansässigen, die ein Recht auf Abzug der Einstandskosten und die Anwendung eines Steuersatzes von 30 % haben“⁴⁶. Es ist daher das tatsächliche Ergebnis, zu dem die Gesamtanwendung der Regelung eines Mitgliedstaats letztlich „führt“, das als entscheidend für die Beurteilung angesehen wurde, ob die gebietsansässigen Steuerpflichtigen günstiger als die gebietsfremden Steuerpflichtigen behandelt werden.

77. Aus der Begründung der Vorlageentscheidungen in den Rechtssachen C-10/14 und C-14/14 geht hervor, dass der erste Gesichtspunkt des Vergleichs, zu dem der Hoge Raad eine Frage aufwirft, derjenige betreffend die *pauschale Grundlage* ist, von der die niederländische Einkommensteuer für Gebietsansässige berechnet wird⁴⁷. Das vorlegende Gericht fragt den Gerichtshof, ob es möglich ist, die letztere Steuer, die fiktiv vom durchschnittlichen Nettowert der Kapitalanlage berechnet wird⁴⁸, mit der von einem Gebietsfremden erhobenen niederländischen Dividendensteuer, die ihrerseits vom Betrag der tatsächlich erhaltenen Dividenden berechnet wird, zu vergleichen.

78. Aus den oben im Einzelnen dargestellten Gründen⁴⁹ bin ich der Ansicht, dass der Vergleich zwischen der von einem gebietsfremden Anteilseigner geschuldeten Dividendensteuer zum einen und der von einem gebietsansässigen Anteilseigner geschuldeten Einkommensteuer zum anderen auf der Grundlage des Besitzes eines ähnlichen Aktienportfolios zu erfolgen hat.

79. Der zweite Vergleichsgesichtspunkt, auf den das vorlegende Gericht hinweist, ist der des maßgeblichen *Vergleichszeitraums*. Es fragt sich, ob die für einen Gebietsfremden einbehaltene Dividendensteuer ausschließlich mit der Einkommensteuer zu vergleichen ist, die ein Gebietsansässiger in dem Jahr schuldet, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, oder ob ein Vergleichszeitraum von mehreren Jahren, und gegebenenfalls von wie vielen, berücksichtigt werden muss⁵⁰.

45 — C-265/04, EU:C:2006:51. Die Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, betraf einen Sachverhalt, bei dem die nationale Regelung vorsah, dass bei einer Herabsetzung des Gesellschaftskapitals der an einen gebietsfremden Aktionär gezahlte Betrag aus dem Rückkauf von Aktien als Dividendenausschüttung mit einem Satz von 15 % besteuert wird, ohne dass ein Recht auf Abzug der Einstandskosten dieser Aktien besteht, aber mit einem Recht auf Abzug des Nennwerts der Aktien. Dagegen wurde ein solcher an einen gebietsansässigen Aktionär gezahlter Betrag als Veräußerungsgewinn mit einem Satz von 30 % mit dem Recht auf Abzug der Einstandskosten besteuert.

46 — Ebd. (Rn. 22 und 52 bis 55, Hervorhebung nur hier).

47 — Ich weise darauf hin, dass nach Art. 5.2 des Einkommensteuergesetzes die Bemessungsgrundlage der Einkommen aus Anlageaktivitäten der Personen mit Wohnsitz in den Niederlanden pauschal mit 4 % eines Durchschnitts zwischen der Ertragsgrundlage am 1. Januar und sodann am 31. Dezember des Jahres, für das diese Steuer geschuldet wird, festgesetzt ist.

48 — Nach Art. 5.3 des Einkommensteuergesetzes ist „die Ertragsgrundlage“ der „Wert der Guthaben, vermindert um den Wert der Schulden“.

49 — Vgl. Nrn. 62 bis 65 der vorliegenden Schlussanträge.

50 — Diese Frage gründet sich auf die Feststellung des vorlegenden Gerichts, dass „auf ein Jahr gesehen das Verhältnis zwischen dem tatsächlichen Dividendeneinkommen und der pauschalen Steuerbemessungsgrundlage stark schwanken kann“.

80. Da sich die auf den niederländischen Steuerpflichtigen anwendbaren Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes am Einkommen innerhalb des „Kalenderjahrs“ orientieren⁵¹, bin ich der Auffassung, dass diese Dauer das einzige angemessene Kriterium ist, wie es auch, hilfsweise, Herr Miljoen und Frau X sowie die niederländische Regierung und die Kommission vorschlagen.

81. Was den dritten Vergleichsgesichtspunkt angeht, schwankt das vorlegende Gericht offensichtlich zwischen der Berücksichtigung der von einem Gebietsfremden im Vergleichszeitraum empfangenen Dividenden *in ihrer Gesamtheit*, unter Einbeziehung aller Anteile, die der Betreffende an niederländischen Gesellschaften hält, und der *gesonderten* Berücksichtigung, unter isolierter Betrachtung der Dividenden jeder niederländischen Gesellschaft, die in diesem Zeitraum Dividenden an ihn ausgeschüttet hat.

82. Ich bin wie die Kommission und die niederländische Regierung der Ansicht, dass der erste Ansatz für den Vergleich der effektiven steuerlichen Belastungen richtiger ist, da die Besteuerung der Gebietsansässigen auf der Grundlage des pauschalen Ertrags erfolgt, der dem Gesamtbesitz von Anteilen an niederländischen Gesellschaften zuzuordnen ist.

83. Schließlich betrifft der vierte Vergleichsgesichtspunkt, der nur in der Rechtssache C-14/14 genannt wird, die Vergünstigung des *von der Einkommensteuer befreiten Vermögens*, die den gebietsansässigen Steuerpflichtigen vorbehalten ist⁵². Da eine solche Befreiung eines Anteils des Vermögens die Bemessungsgrundlage der von den Gebietsansässigen bezogenen Einkünfte und daher die steuerliche Belastung, der sie letztlich unterliegen, ändert, ist es meines Erachtens erforderlich, sie für den in Rede stehenden Vergleich zu berücksichtigen, wie dies auch Frau X und die Kommission, die sich zu Recht auf die Ziele dieser Regelung stützt, vertreten⁵³.

84. Tatsächlich verleiht der Steuerfreibetrag, wie die Kommission vorträgt, der pauschalen Besteuerung progressiven Charakter, der den gebietsansässigen Anteilseignern zugute kommt⁵⁴. Meines Erachtens erlaubt das Urteil Welte, auf das die Vorlagefrage ausdrücklich Bezug nimmt, tatsächlich, die Richtigkeit der Einbeziehung einer solchen Befreiung entsprechend zu untermauern, da der Gerichtshof dort entschieden hat, dass ein Freibetrag zu berücksichtigen war, der sich auf die Bemessungsgrundlage unterschiedlich auswirkte, je nachdem, ob die betreffenden Personen Gebietsansässige oder Gebietsfremde waren⁵⁵.

85. Was hingegen die Relevanz des Urteils Schumacker⁵⁶ anbelangt, die in den vorliegenden Rechtssachen streitig ist⁵⁷, erkenne ich nicht wirklich, inwieweit dieses Urteil im vorliegenden Fall sachdienliche Hinweise liefern könnte, da es eine Diskriminierung eines gebietsfremden Arbeitnehmers zum Gegenstand hatte, dessen persönliche Lage und Familienstand auf steuerlicher

51 — Vgl. Art. 5.2 und 7.1 dieses Gesetzes.

52 — Nach Art. 5.2 des Einkommensteuergesetzes wird der pauschale Durchschnitt, der die Bemessungsgrundlage bestimmt, nur herangezogen, soweit dieser Durchschnitt „das steuerfreie Vermögen übersteigt“, und nach Art. 5.5 beträgt das steuerfreie Vermögen 20 014 Euro.

53 — Die Kommission weist darauf hin, dass nach der Begründung des Einkommensteuergesetzes das Ziel der Gewährung eines steuerfreien Vermögens sei, die Erhebung der in die Rubrik 3 fallenden Steuer effizienter zu machen, nämlich eine pauschale Erhebung der Steuern auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Gebietsansässigen, da das den Steuerpflichtigen, die wenige Anlagen halten, erlaube, keine Steuer zu zahlen. Sie macht zu Recht geltend, dass dieses Ziel auch für die Gebietsfremden gelten müsse.

54 — Die schriftlichen Erklärungen der Kommission enthalten eine Darstellung der Art, auf die sich ein Steuerfreibetrag auf die tatsächliche steuerliche Belastung auswirken kann.

55 — Im Urteil Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), das im Kontext einer Immobilienerbschaft ergangen ist, die einen Vorgang darstellte, der unter den freien Kapitalverkehr fällt, hat der Gerichtshof entschieden, dass die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die einen Freibetrag gewähren, der die Bemessungsgrundlage ändert, die höher ist, wenn der Erblasser oder der Erwerber ihren Wohnsitz in diesem Staat haben, eine Beschränkung dieser Freiheit verursachen (Rn. 21 ff.). Außerdem hat der Gerichtshof als mögliche Rechtfertigung dieser Beschränkung die Vergleichbarkeit der fraglichen Situationen untersucht, indem er die Kriterien für die Gewährung dieses Freibetrags geprüft hat (Rn. 45 ff.).

56 — C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 38.

57 — In der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-14/14 (Nr. 3.6.1) heißt es, im Berufungsverfahren habe „[d]er Gerichtshof ... steuerfreies Vermögen und Steuergutschriften nicht berücksichtigt, weil weder vorgetragen worden noch erwiesen sei, dass die Vorgaben aus dem Urteil ... Schumacker, C-279/93 ..., erfüllt seien“.

Ebene weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt wurden⁵⁸. Im vorliegenden Fall sieht jedoch das niederländische Einkommensteuergesetz vor, dass die Befreiung eines Teils des zu versteuernden Vermögens sich nicht auf die individuelle Situation des Steuerpflichtigen oder seine Fähigkeit, Steuern zu zahlen, gründet, sondern nur auf die Höhe des von ihm gehaltenen Kapitals⁵⁹.

86. Ich bin der Ansicht, dass in der Praxis ein Vergleich mit der effektiven steuerlichen Belastung eines Gebietsfremden aus der auf der Grundlage eines Aktienportfolios in den Niederlanden erhobenen Dividendensteuer zunächst erfordert, sämtliche abzugsfähigen Verbindlichkeiten⁶⁰, Freibeträge oder Befreiungen jeder Art, die den Gebietsansässigen bei der Besteuerung ihres Einkommens gewährt werden können, abzuziehen, sodann den mit 4% des durchschnittlichen Nettowerts des Vermögens festgesetzten pauschalen Ertrag zu berechnen und schließlich den Steuersatz von 30% auf die Einkünfte aus Kapital anzuwenden, um die effektive steuerliche Belastung, der ein Gebietsansässiger letztlich auf der Grundlage des Besitzes eines ähnlichen Aktienportfolios unterliegt, zu ermitteln.

3. Zur Beurteilung der effektiven steuerlichen Belastung der Gesellschaften, die der niederländischen Dividendensteuer unterliegen (zweite Frage Buchst. a und Buchst. b in der Rechtssache C-17/14)

87. Mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-17/14, die zwei Teile hat, ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof um Festlegung der Kriterien, die bei der Beurteilung, ob in dem angenommenen inländischen Sachverhalt⁶¹, der den Vergleich ermöglichen sollte, die effektive Steuerlast auf den Dividenden niedriger ist als die im vorliegenden Fall auf den Dividenden lastende Quellensteuer, maßgebend sind. Es fragt insbesondere, ob bei dem Vergleich „alle Aufwendungen zu berücksichtigen [sind], die wirtschaftlich gesehen mit den Anteilen zusammenhängen, aus denen die Dividenden fließen“ (Frage 2 Buchst. a), und ob, falls dies nicht der Fall ist, entweder „ein etwaiger Abzug mitgekaufter Dividenden“ oder „etwaige durch den Besitz der betreffenden Anteile verursachte Finanzierungskosten“ zu berücksichtigen sind (Frage 2 Buchst. b).

88. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass diese Frage so gestellt wird, weil Société Générale zu ihrer eigenen Geschäftstätigkeit vorgebracht hatte, in die Gesichtspunkte des Vergleichs mit der steuerlichen Belastung einer vergleichbaren gebietsansässigen Gesellschaft seien nicht nur die unmittelbar den Dividenden zurechenbaren Kosten einzubeziehen, wie die Rechtbank te Haarlem festgestellt habe, sondern auch die negativen Kurs- und Geschäftsergebnisse aus anderen Kapitalbeteiligungen und Positionen als denjenigen, aus denen die Dividenden stammten, die jedoch damit zusammenhängen. Vor dem Gerichtshof macht Société Générale geltend, dass die Dividenden mit den anderen Merkmalen eines Geschäftsergebnisses untrennbar verknüpft seien, wie „den Zinsverbindlichkeiten, dem Kaufpreis und dem Verkaufserlös der Aktien“⁶².

58 — In dieser Rechtssache bestand die dem Gerichtshof vorgelegte Frage darin, zu bestimmen, welcher Mitgliedstaat - der des Wohnsitzes der betreffenden Person oder der in dem sie arbeitete und praktisch die Gesamtheit ihrer Einkünfte erzielte - die persönliche Lage des Betroffenen bei der Besteuerung zu berücksichtigen hatte.

59 — Vgl. Art. 5.1 und 5.2 dieses Gesetzes.

60 — Soweit der gebietsfremde Steuerpflichtige gegebenenfalls nachweisen kann, dass er sein Aktienportfolio mit geliehenem Kapital finanziert hat.

61 — Aus den Schlussanträgen des Generalanwalts beim Hoge Raad im Ausgangsrechtsstreit der Rechtssache C-17/14 (Rn. 2.7) geht hervor, dass Société Générale sowohl im ersten Rechtszug als auch in der Berufungsinstanz verschiedene „inländische Sachverhalte“ beschrieb, die ihrer Ansicht nach mit dem ihren vergleichbar sind und in denen das Königreich der Niederlande weniger Steuern erhebe als ihr gegenüber.

62 — Société Générale macht geltend, ihre Auffassung, wonach Finanzinstrumente, die einen engen funktionellen Zusammenhang aufwiesen, als Ganzes zu behandeln seien, werde durch Art. 28 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (KOM[2011] 121 endg.) sowie durch die Rechtsprechung des Hoge Raad zum nationalen Steuerrecht bestätigt.

89. Gegen diesen weiten Ansatz wendet das vorlegende Gericht ein, dass dieser zu zahlreichen praktischen Schwierigkeiten führte, wenn für die Beurteilung, inwieweit die steuerliche Belastung einer gebietsfremden Gesellschaft höher sei als bei einem rein inländischen Sachverhalt, alle Besonderheiten des Einzelfalls zu berücksichtigen wären. Es führt als Beispiele „die Finanzierungskosten bezüglich des Aktienbesitzes sowie die Transaktionskosten und eine im Erwerbspreis der Aktien eventuell enthaltene Dividende“ an und stützt seine Würdigung auf die nationale Rechtsprechung zu letzterem Element⁶³.

90. Wie die niederländische, die deutsche und die schwedische Regierung sowie die Kommission und entgegen den Zweifeln, die das vorlegende Gericht zu haben scheint⁶⁴, bin ich der Ansicht, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs Erwägungen zur Antwort enthält, die sich auf die vorlegende Frage übertragen lassen.

91. Nach ständiger Rechtsprechung befinden sich nämlich Gebietsansässige und Gebietsfremde eines Mitgliedstaats im Hinblick auf Aufwendungen, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in diesem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, wie Betriebsausgaben⁶⁵, in einer vergleichbaren Lage und müssen daher bei der Besteuerung hinsichtlich der Gewährung einer Möglichkeit, diese Kosten abzuziehen, gleichbehandelt werden.

92. Daraus folgt, dass die fragliche nationale Regelung Art. 63 AEUV widersprechen könnte, wenn zum einen Ausgaben wie die von Société Générale geltend gemachten als Aufwendungen, die unmittelbar mit einer Tätigkeit dieser Art zusammenhängen, anzusehen wären, und zum anderen nur die gebietsansässigen Gesellschaften diese Aufwendungen in Abzug bringen könnten⁶⁶.

93. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass sich ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne dieser Rechtsprechung daraus ergibt, dass diese Aufwendung mit der Tätigkeit zur Erzielung der betreffenden zu versteuernden Einkünfte untrennbar verbunden ist, wie es bei für die Tätigkeit zur Erzielung dieser Einkünfte erforderlichen Aufwendungen der Fall ist⁶⁷. Er hat insbesondere bereits entschieden, dass es möglich ist, dass ein solcher unmittelbarer Zusammenhang in Bezug auf Einkünfte in Form von Dividenden besteht⁶⁸, und insbesondere darauf hingewiesen, dass, wenn die fraglichen Ausgaben auch gegebenenfalls unmittelbar mit einem bei einer Wertpapiertransaktion gezahlten Betrag zusammenhängen mögen, sie auch mit der Erzielung von Dividenden in unmittelbarem Zusammenhang stehen müssen⁶⁹.

63 — Vgl. Nr. 3.4.3.2 der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-17/14.

64 — Während dieses Gericht hinsichtlich dieses Elements auf das Urteil Kommission/Finnland (C-342/10, EU:C:2012:688) verweist, stellt es den vorliegenden Fall zunächst dem „Urteil ... Schröder, C-450/09 [EU:C:2011:198], Rn. 40“ gegenüber, da seiner Ansicht nach „*Portfoliodividenden von den Einkünften aus Erwerbstätigkeit zu unterscheiden [sind]*, so dass sich die Ansicht vertreten lässt, dass *anders als im Zusammenhang mit Aufwendungen wie Betriebsausgaben sogar die Kosten, die unmittelbar den Dividenden zurechenbar sind, nicht bei der Beurteilung berücksichtigt werden müssen*, ob eine ... Diskriminierung vorliegt“ (Hervorhebung nur hier).

65 — Das Wort „wie“, das in diesem Urteil verwendet wird, zeigt meines Erachtens entgegen der Ansicht, die das vorlegende Gericht in der vorliegenden Rechtssache zu vertreten scheint (vgl. die vorige Fußnote der vorliegenden Schlussanträge), dass der Gerichtshof die Tragweite seiner Würdigung nicht allein auf den Fall der Betriebsausgaben beschränken wollte.

66 — Vgl. u. a. Urteile Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, Rn. 40 ff.) und Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 29 und 30).

67 — Ebd. Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Schröder (C-450/09, EU:C:2010:761, Rn. 60), nach denen eine „Aufwendung ... als mit diesen Einkünften unmittelbar im Zusammenhang stehend anzusehen [ist], wenn die Tätigkeit, die diese Einkünfte ermöglicht hat, und nicht die persönliche Situation des Steuerpflichtigen der die Aufwendung begründende Tatbestand ist“.

68 — Vgl. Urteil Kommission/Finnland (C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 37 ff.), aus dem hervorgeht, dass es eine Verletzung der Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV darstellt, eine nationale Steuerregelung zu erlassen und aufrechtzuerhalten, die allein gebietsansässigen Pensionsfonds das Recht vorbehält, bezogene und von einem solchen Fonds für die Sicherung seiner Pensionsverbindlichkeiten zurückgestellte Dividenden als abzugsfähige Aufwendungen zu behandeln.

69 — Urteil Kommission/Deutschland (C-600/10, EU:C:2012:737, Rn. 20, 22 und 24).

94. Ich weise darauf hin, dass Société Générale ein Vermittler von Finanzinstrumenten und insbesondere von Derivaten ist. Die relevanten Wertpapiergeschäfte werden in Frankreich getätigt, wo die Gewinne aus diesen Geschäftstransaktionen einer Steuer unterliegen. Der Zusammenhang zu den Niederlanden ergibt sich daraus, dass Société Générale aufgrund des Besitzes von Anteilen an niederländischen Gesellschaften, die erworben wurden, um die mit diesen Instrumenten und Transaktionen verbundenen Risiken abzudecken, Dividenden beziehen kann, auf die eine niederländische Quellensteuer in Höhe von 15 % erhoben wird.

95. Im Fall einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft als Anteilseigner trügen die beiden angeführten Formen von Einkünften gleichzeitig zu den steuerbaren Gewinnen in diesem Mitgliedstaat bei, und es wäre daher nicht erforderlich, streng zwischen den unmittelbar im Zusammenhang mit der Erzielung von Dividenden stehenden Ausgaben und den Ausgaben im Zusammenhang mit der Transaktion in ihrer Gesamtheit zu unterscheiden. Dagegen ist bei einem grenzübergreifenden Sachverhalt, wie dem von Société Générale, der hypothetische inländische Sachverhalt zu ermitteln, der objektiv vergleichbar ist.

96. Insoweit weise ich, wie der Generalanwalt beim Hoge Raad, der seine Schlussanträge im Ausgangsrechtsstreit vorlegte, darauf hin, dass die Steuerhoheit der Niederlande nur für den bezogenen Dividendenbetrag und nicht für irgendeinen anderen Posten der Gewinne oder des Erlöses aus dem Handel von Société Générale begründet ist⁷⁰. Ich bin der Ansicht, dass die Situation der Beteiligten mit der eines Gebietsansässigen nur im Hinblick auf diese Dividenden und nicht im Hinblick auf andere Tätigkeiten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Besitz von Anteilen, die nicht unter diese Steuerhoheit fallen, verglichen werden kann.

97. Meines Erachtens ist der Nettobetrag der Dividenden, der allein einschlägig ist, um diesen Vergleich ordnungsgemäß durchzuführen, unter Berücksichtigung der Finanzierungskosten für den temporären Besitz von Anteilen sowie der mit diesen Anteilen verbundenen Transaktions- und Besitzkosten, soweit ein gebietsansässiger Anteilseigner sie vom Bruttobetrag der Dividenden abziehen könnte, zu bestimmen, wobei die Gewinne aus dem Erwerb oder Wiederverkauf der betreffenden Anteile unberücksichtigt bleiben.

98. Im Licht dieser Gesichtspunkte hat das mit dem Ausgangsrechtsstreit befasste Gericht festzustellen, ob nach der nationalen Steuerregelung⁷¹ Ausgaben wie die, auf die sich Société Générale beruft, als im unmittelbaren und nicht nur wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Besitz der Anteile stehend angesehen werden können, aus denen die fraglichen Dividenden stammen, und ob solche Ausgaben tatsächlich im Rahmen der Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes als Steuer auf an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschüttete Dividenden berücksichtigt würden.

70 — Vgl. Nrn. 7.2 ff. dieser Schlussanträge im Anhang der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-17/14.

71 — So hat der Gerichtshof im Urteil *Kommission/Finland* (C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 42) festgestellt, dass sich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Aufwendung und steuerbarem Einkommen bereits aus der Gleichstellungstechnik, die der finnische Gesetzgeber gewählt hat, ergibt.

D – Zur Neutralisierung der Wirkungen der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung durch ein mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (dritte Frage in den Rechtssachen C-14/14 und C-17/14)

1. Zum Gegenstand der dritten Vorlagefrage

99. Die dritte Frage in den Rechtssachen C-14/14 und C-17/14 wird nur bedingt für den Fall gestellt, dass der Gerichtshof die jeweils erste Frage in diesen Rechtssachen bejaht⁷², was meiner Meinung nach der Fall sein sollte.

100. Im Wesentlichen fragt dieses Gericht den Gerichtshof, welche Auswirkung ein Abkommen, das zwischen dem Mitgliedstaat, in dem diese Dividenden bezogen wurden (so genannter „Quellenstaat“), und dem Mitgliedstaat, in dem der benachteiligte Anteilseigner wohnt (so genannter „Wohnsitzstaat“), mit dem Ziel der Vermeidung einer internationalen rechtlichen Doppelbesteuerung durch eine Aufteilung ihrer jeweiligen Steuerhoheit geschlossen wurde, haben kann. Insbesondere möchte es wissen, unter welchen Umständen davon ausgegangen werden könnte, dass ein solches Abkommen die unterschiedliche steuerliche Behandlung, die zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden bestehen kann, sowie die sich aus diesem Unterschied ergebende etwaige Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht ausreichend ausgleichen kann.

101. Obwohl die so gestellte Frage der dritten Frage in den Rechtssachen C-14/14 und C-17/14 entspricht, sind die maßgebenden Umstände für die Antwort wegen der Unterschiede zwischen den in diesen zwei Ausgangsrechtsstreitigkeiten anwendbaren Abkommen, die zwischen dem Königreich der Niederlande einerseits und dem Königreich Belgien bzw. der Französischen Republik andererseits geschlossen wurden, teilweise verschieden. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die in der Rechtssache C-17/14 gestellte Frage in Wahrheit einen doppelten Zweck hat, wie die zwei in ihr enthaltenen Fragesätze zeigen.

2. Zum Stand der Rechtsprechung

102. Wie das vorliegende Gericht zunächst darlegt, kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine etwaige Unvereinbarkeit zwischen den Steuervorschriften eines Mitgliedstaats und dem Unionsrecht nicht allein durch die Anwendung der von einem anderen Mitgliedstaat einseitig erlassenen Bestimmungen korrigiert werden⁷³. Insbesondere kann der Verstoß gegen den freien Kapitalverkehr, der dadurch verursacht wird, dass der Quellenstaat einen auf seinem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen günstiger behandelt als einen dort nicht ansässigen Steuerpflichtigen, nicht durch den bloßen Umstand wirksam ausgeglichen werden, dass der andere Mitgliedstaat, in dem der Letztere wohnt, interne Maßnahmen erlassen hat, die ihm einen Vorteil gewähren⁷⁴.

72 — Im konkreten Fall ist die Annahme des vorlegenden Gerichts, dass der Vergleich der steuerlichen Situation eines Gebietsfremden mit der eines Gebietsansässigen, wobei beide Dividenden bezogen haben, die in den Niederlanden einer Besteuerung unterworfen sind, sich auf die Berücksichtigung der endgültigen Steuer – Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer – zu erstrecken hat, auf die die Dividendensteuer bei den Gebietsansässigen systematisch anrechenbar ist, um zu bestimmen, ob ein Gebietsfremder tatsächlich durch die nationale Regelung benachteiligt ist.

73 — Nach dem Urteil Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, Rn. 78) „kann sich [ein Mitgliedstaat] nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen“ (Hervorhebung nur hier).

74 — Vgl. entsprechend Urteil Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, Rn. 66 und 67).

103. Zwar hat der Gerichtshof wiederholt festgestellt, dass nicht auszuschließen ist, dass ein Mitgliedstaat die Beachtung seiner Verpflichtungen aus dem Vertrag dadurch sicherzustellen vermag, dass er mit einem anderen Mitgliedstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt⁷⁵, jedoch unter der Voraussetzung, dass die Umsetzung seiner Bestimmungen, soweit sie zu dem auf das Ausgangsverfahren anwendbaren rechtlichen Rahmen gehören⁷⁶, erlaubt, die negativen Auswirkungen der sich aus den Vorschriften des ersten Staates ergebenden unterschiedlichen Behandlung vollständig auszugleichen.

104. Nach der Rechtsprechung ist die unterschiedliche Behandlung von an gebietsansässige Steuerpflichtige ausgeschütteten Dividenden einerseits und an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige ausgeschütteten Dividenden andererseits *nur dann vollständig beseitigt, wenn die erhobene Quellensteuer auf die in dem anderen Mitgliedstaat geschuldete Steuer ausreichend, nämlich in dem Umfang angerechnet werden kann*, in dem aufgrund des nationalen Rechts eine *unterschiedliche Behandlung* besteht. Um dieses Ziel der Neutralisierung zu erreichen, müsste die Anwendung einer in einem solchen Abkommen vorgesehenen Abzugs- oder Anrechnungsmethode es erlauben, die vom Quellenstaat erhobene Dividendensteuer von der im Wohnsitzstaat des dividendenberechtigten Anteilseigners geschuldeten Steuer vollständig abzuziehen oder auf diese anzurechnen⁷⁷.

105. Ich weise darauf hin, dass die internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Regel vorsehen, dass der Wohnsitzstaat eine gewöhnliche Anrechnung und nicht eine Vollanrechnung der im Quellenstaat gezahlten Steuer gewährt⁷⁸. Soweit solche Abkommen vorsehen, dass der Betrag der letzteren Steuer, der von der im Wohnsitzstaat geschuldeten Steuer abgezogen oder auf diese angerechnet werden kann, die Steuer, die in diesem Staat zu bezahlen ist, nicht übersteigen kann, erlauben sie nicht systematisch, jede unterschiedliche Behandlung im Quellenstaat, die verbotene Hindernisse für den freien Kapitalverkehr schaffen kann, zu neutralisieren. Das ist meines Erachtens eines der Erkenntnisse aus der Rechtsprechung im Rahmen der verschiedenen diese Problematik betreffenden Vertragsverletzungsverfahren⁷⁹.

106. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs liegt eine vom Quellenstaat begangene Verletzung der Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV vor, wenn sich zeigt, dass es Fälle gibt, in denen ein gebietsfremder Steuerpflichtiger weniger günstig behandelt wird als ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger. Jedoch bedeutet diese Rechtsprechung meiner Ansicht nach nicht, dass der Quellenstaat verpflichtet ist, die Mehrzahlung der Steuer, die sich aus seiner diskriminierenden Regelung ergibt, zu erstatten, wenn die Anwendung eines solchen Besteuerungsabkommens bereits erlaubt hat, die negativen Auswirkungen dieser Regelung konkret, durch eine Steuergutschrift oder eine Anrechnung auf die im Wohnsitzstaat

75 — Urteil Kommission/Deutschland (C-284/09, EU:C:2011:670, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

76 — Urteil Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, Rn. 51).

77 — Vgl. u. a. Urteile Kommission/Spanien (C-487/08, EU:C:2010:310, Rn. 59 und 60), Kommission/Deutschland (C-284/09, EU:C:2011:670, Rn. 63 und 67), Kommission/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, Rn. 55) sowie Beschluss Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, Rn. 37).

78 — Wie der Generalanwalt beim Hoge Raad insbesondere in seinen Schlussanträgen im Ausgangsrechtsstreit der Rechtssache C-17/14 (Nr. 6.10) darlegt, bedeutet die gewöhnliche Anrechnung (oder „ordinary credit“), dass der im Wohnsitzstaat angerechnete Betrag nicht höher sein kann als die Dividendensteuer, die dieser Staat als seine eigene endgültige Steuer erhoben hat, während eine Vollanrechnung (oder „full credit“) zur Folge hätte, dass, wenn die im Wohnsitzstaat geschuldete Steuer niedriger wäre als die im Quellenstaat erhobene, der Wohnsitzstaat trotzdem den Restbetrag der Steuer des Quellenstaats erstatten müsste (indem er daher auf andere Steuereinnahmen zurückgreife), was nicht zugelassen werden könne. Zu diesen zwei Aspekten der Anrechnung, die neben der Befreiung eine der Methoden zur Vermeidung von rechtlichen Doppelbesteuerungen darstellt, vgl. den oben angeführten Kommentar zu den Art. 23 A und 23 B des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Nr. 1, 13 und 16).

79 — Vgl. Urteile Kommission/Italien (C-540/07, EU:C:2009:717, Rn. 39), Kommission/Spanien (C-487/08, EU:C:2010:310, Rn. 64), Kommission/Deutschland (C-284/09, EU:C:2011:670, Rn. 70), Kommission/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, Rn. 57) und Kommission/Finnland (C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 34).

erhobene Steuer, zu neutralisieren⁸⁰. Meines Erachtens erlegt das Unionsrecht in einem solchen Fall den betreffenden Mitgliedstaaten keineswegs eine Verpflichtung auf, aufgrund des Vorliegens eines Diskriminierungsfaktors im Quellenstaat die von ihnen vereinbarte Aufteilung der Steuerhoheit unangewandt zu lassen. Andernfalls wäre das aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervorgegangene Erfordernis der vollständigen Neutralisierung im Wohnsitzstaat meines Erachtens sinnlos.

3. Zur neutralisierenden Wirkung eines bilateralen Vertrags wie das belgisch-niederländische Abkommen (dritte Frage in der Rechtssache C-14/14)

107. Der in der Rechtssache C-14/14 anwendbare Art. 23 Abs. 1 Buchst. b des belgisch-niederländischen Abkommens sieht vor, dass, wenn eine in Belgien ansässige Person Einkünfte erzielt, die in Belgien nicht von der Steuer freigestellt sind, wie das bei Frau X der Fall war, die an der Quelle von diesem Einkommen erhobene niederländische Steuer⁸¹ von der belgischen Einkommensteuer „[u]nbeschadet der belgischen Rechtsvorschriften über die Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern auf die belgische Steuer“ in Abzug gebracht werden muss.

108. Nach der Vorlageentscheidung ergibt sich aus dem amtlichen Kommentar zu diesem Abkommen⁸², dass die letztere Wendung auf die Anrechnungsmethode nach den Art. 285 ff. des belgischen Einkommensteuergesetzbuchs 1992 verweist. Nach diesen Artikeln kann ein „Pauschalanteil ausländischer Steuer“ auf die in Belgien geschuldete Steuer angerechnet werden, hinsichtlich Dividenden aber nur, wenn bestimmte einschränkende Bedingungen erfüllt sind⁸³.

109. Frau X ist der Auffassung, dass im vorliegenden Fall eine Neutralisierung nicht erfolgt sei, und macht geltend, dass sich die Anrechnung der erhobenen niederländischen Dividendensteuer auf die belgische Steuer auf die Einkünfte natürlicher Personen unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens als unmöglich erweist, was unstrittig ist⁸⁴. Sie trägt vor, die belgischen Rechtsvorschriften gestatteten nur den Abzug dieser Steuer als Ausgaben von der Bemessungsgrundlage dieser Einkünfte, bevor ein Steuersatz von 25 % auf den so erhaltenen Nettobetrag der Dividenden angewandt werde⁸⁵, und ein solcher Abzug gleiche den diskriminierenden Teil der niederländischen Steuer nicht aus.

80 — Vgl. insoweit im Umkehrschluss Urteil Kommission/Deutschland (C-284/09, EU:C:2011:670, Rn. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung), in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass in diesem Fall *die Neutralisierung* durch die Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung *nicht wirksam erfolgt* war, *da*, „[wenn die] Dividenden [im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen] nicht oder nicht hinreichend besteuert [werden], ... *der Betrag der* [im Quellenstaat dieser Dividenden] *erhobenen Steuer oder ein Teil davon nicht angerechnet werden* [kann]“ (Hervorhebung nur hier).

81 — Entsprechend der Ausnahme nach Art. 10 Abs. 2 dieses Abkommens.

82 — Vgl. den den beiden Vertragsstaaten gemeinsamen Kommentar zu den einzelnen Artikeln dieses Abkommens, der dem Anhang der „Begründung“ sowohl zum Entwurf des niederländischen Zustimmungsgesetzes zum belgisch-niederländischen Abkommen (das vorliegende Gericht führt hierzu die „niederländischen parlamentarischen Materialien“, Zweite Kammer, Sitzungsjahr 2001-2002, 28 259, Nr. 3, S. 54, an) als auch zum belgischen Gesetz über die Zustimmung zu diesem Abkommen (vgl. Materialien des belgischen Senats, Sitzungsperiode 2001-2002, 2-1293/2, S. 56) als Anlage beigefügt ist.

83 — Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass „Erwägungsgrund 4.13 des [angefochtenen] Urteils des Gerichtshof ... die in der Kassationsinstanz nicht angefochtene Feststellung [enthält], dass im Fall der Steuerschuldnerin weder Art. 285 noch eine der folgenden Bestimmungen des belgischen Einkommensteuergesetzbuchs 1992 zur Anrechnung der in den Niederlanden erhobenen Dividendensteuer auf die belgische Steuer berechtigt“.

84 — Vgl. vorstehende Fußnote der vorliegenden Schlussanträge.

85 — Nach der Vorlageentscheidung steht fest, dass der *Nettobetrag* der Dividenden in Belgien berücksichtigt wurde, um die von Frau X geschuldete Einkommensteuer für natürliche Personen, nach einem Abzug der erhobenen niederländischen Dividendensteuer, zu berechnen (vgl. auch Nr. 32 der vorliegenden Schlussanträge).

110. Die niederländische Regierung vertritt die gegenteilige Ansicht und bringt vor, der *prima facie* von einem nicht in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen erlittene Nachteil werde rechtswirksam neutralisiert, da zum einen ein Doppelbesteuerungsabkommen eine bedingte Möglichkeit der Anrechnung vorsehe, wie den im Wohnsitzstaat dieses Steuerpflichtigen gestatteten Abzug von Ausgaben, und zum anderen diese Möglichkeit im konkreten Fall dazu führe, diesen Nachteil vollständig bzw. sogar mehr als vollständig auszugleichen⁸⁶.

111. Ich bin der Meinung, dass es zur vollständigen Neutralisierung der Auswirkungen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Quellenstaat nicht ausreicht, dass ein solches Abkommen gegebenenfalls durch einen Verweis auf das innerstaatliche Recht des Wohnsitzstaats zu einer Steuerverminderung in dem letzteren Staat führen kann, die tatsächlich nur in bestimmten Fällen erfolgt. Das vorliegende Gericht stellt nämlich fest, „dass das [belgisch-niederländische] Doppelbesteuerungsabkommen keinen vorbehaltlosen ‚full credit‘ [Vollanrechnung] vorsieht, so dass eine vollständige Anrechnung nicht in jedem Fall gewährleistet ist“⁸⁷, was bedeutet, dass die Benachteiligung der nicht in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen nicht unter allen Umständen ausgeglichen wird.

112. Ich bin wie die Kommission der Auffassung, dass eine solche Ausgestaltung den Erfordernissen des AEU-Vertrags, wie der Gerichtshof sie bereits definiert hat, nicht genügt. Aus der Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass zur wirksamen Korrektur gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnung der in dem Mitgliedstaat, dessen Steuervorschriften den freien Kapitalverkehr beeinträchtigen, entrichteten Steuer auf die im anderen Vertragsstaat geschuldete Steuer, *in allen Fällen* erlauben muss, die unterschiedliche Behandlung zu neutralisieren, die sich aus der Anwendung dieser Steuervorschriften ergibt⁸⁸.

113. Damit ein vollständiger Ausgleich des diskriminierenden Teils der Quellensteuer durch ein solches Abkommen rechtlich sichergestellt ist, muss die unterschiedliche Behandlung uneingeschränkt durch eine in allen Fällen anwendbare Anrechnungs- oder Abzugsmethode neutralisiert werden. Meines Erachtens bedeutet das Erfordernis der Bekämpfung der abschreckenden Wirkung, die eine nationale Steuerregelung gegenüber dem freien Kapitalverkehr erzeugen kann, zwangsläufig, dass Korrekturmechanismen im Vorfeld geschaffen werden. Dem Hindernis, das die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats schaffen können, wird nicht wirksam abgeholfen, wenn ein Ausgleich zwar im Wege eines Abkommens gewährt wird, jedoch ohne die Gewissheit zu haben, dass dieser in systematischer und daher immer wirksamer Weise einen korrigierenden Vorteil bringt. Die festgestellte unterschiedliche Behandlung zum Nachteil der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Personen kann diese dann nämlich davon abhalten, in diesem Staat zu investieren.

114. Auch wenn es Sache des nationalen Gerichts ist, zu beurteilen, ob die etwaige diskriminierende Wirkung einer im Quellenstaat erhobenen Steuer durch einen im Wohnsitzstaat gemäß einem bilateralen Abkommen gewährten Ausgleich vollständig neutralisiert wird, bin ich der Auffassung, dass dies in der Situation eines in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen, der in den Niederlanden eine Dividendensteuer gezahlt hat, nicht der Fall ist. Das Königreich Belgien gewährt nämlich keine wirkliche Anrechnung dieser niederländischen Steuer auf die in Belgien geschuldete Steuer, sondern besteuert den Nettobetrag der bezogenen Dividenden, d. h. den Bruttobetrag dieser Dividenden abzüglich der in den Niederlanden erhobenen Dividendensteuer, und das mit einem Satz von 25 %. Eine in den Niederlanden erfolgte Überbesteuerung wird daher nur bis zu 25 % neutralisiert, weil die niederländische Dividendensteuer von der Besteuerungsgrundlage in Belgien und nicht von der in

86 — Laut der Vorlageentscheidung führt im Fall von Frau X „der Abzug der niederländischen Dividendensteuer angesichts des belgischen Steuersatzes von 25 % zu einer größeren Steuerersparnis [in Belgien] ... als der ... Nachteil in Höhe von 526,86 Euro“.

87 — Nr. 4.1.3 der Vorlageentscheidung.

88 — Vgl. Urteil Kommission/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

diesem Staat zu zahlenden Steuer abgezogen wird. Eine solche Methode führt jedoch nicht zu einer vollständigen Neutralisierung, denn, wie der Generalanwalt beim Hoge Raad in seinen Schlussanträgen im Ausgangsrechtsstreit feststellte, „[können] 25 % ... niemals ausreichen, um 100 % auszugleichen“⁸⁹.

115. Daher schlage ich vor, auf die dritte Frage in der Rechtssache C-14/14 zu antworten, dass es, damit ein Mitgliedstaat, der eine Dividendensteuer an der Quelle in diskriminierender Weise erhebt, die Beachtung seiner Verpflichtungen aus dem AEU-Vertrag dadurch sicherstellen kann, dass er ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendet, das er mit dem Mitgliedstaat geschlossen hat, in dem der betroffene Steuerpflichtige wohnt, nicht genügt, dass dieses Abkommen eine Minderung der im Wohnsitzstaat geschuldeten Steuer mittels einer nicht uneingeschränkt erfolgenden Anrechnung der Quellensteuer vorsieht. Wenn sich hingegen in dem dem nationalen Gericht vorgelegten Einzelfall zeigt, dass die diskriminierenden Wirkungen der im Quellenstaat angewandten Regelung vollständig durch die nach einem solchen bilateralen Abkommen gebotene Möglichkeit der Anrechnung in dem Mitgliedstaat, in dem der betreffende Steuerpflichtige wohnt, korrigiert wurden, ist es nicht erforderlich, dass eine Erstattung des diskriminierenden Teils der Quellensteuer im ersten Staat gewährt wird.

4. Zur neutralisierenden Wirkung eines bilateralen Vertrags wie das französisch-niederländische Abkommen (dritte Frage in der Rechtssache C-17/14)

116. Die dritte Frage in der Rechtssache C-17/14 ist in zwei Teile untergliedert. *Der erste Teil* betrifft, entsprechend der Rechtssache C-14/14, die Frage, ob für den Fall, dass beim Vergleich zwischen der steuerlichen Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden die Körperschaftsteuer zu berücksichtigen ist und eine gebietsfremde Gesellschaft einer höheren steuerlichen Belastung unterliegt, das französisch-niederländische Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine solche unterschiedliche Behandlung neutralisieren kann.

117. Nach Art. 24 Abschnitt B Buchst. b dieses Abkommens führen die an eine in Frankreich ansässige Person ausgeschütteten Dividenden, die einer niederländischen Steuer unterlagen⁹⁰, in diesem Staat zu einer Steuergutschrift. Die Höhe dieser Gutschrift entspricht dieser Steuer, kann aber über den Betrag der in Frankreich geschuldeten Steuer auf die fraglichen Einkünfte nicht hinausgehen. Diese Gutschrift wird insbesondere auf die Körperschaftsteuer, in deren Bemessungsgrundlage solche Dividenden enthalten sind, angerechnet.

118. Société Générale fordert die Erstattung der von den niederländischen Steuerbehörden erhobenen Dividendensteuer, die diese ablehnen, da dieser Gesellschaft in Frankreich eine Steuergutschrift nach diesem Art. 24 gewährt worden sei. Sie trägt vor, das niederländische innerstaatliche Recht hindere den freien Kapitalverkehr, und das französisch-niederländische Abkommen könne dem nicht abhelfen, da es nicht im Voraus gewährleiste, dass niederländische Dividendensteuer *immer* zu einer Anrechnung in Frankreich führen könne und somit die steuerliche Belastung einer in diesem Staat ansässigen Gesellschaft in keinem Fall diejenige einer in den Niederlanden ansässigen vergleichbaren Gesellschaft übersteigen werde⁹¹.

89 — Vgl. die Nrn. 1.5 und 7.10 dieser Schlussanträge im Anhang der Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-14/14.

90 — Gemäß Art. 10 Abs. 2 dieses Abkommens.

91 — In der mündlichen Verhandlung hat Société Générale geltend gemacht, dass die Neutralisierung nur wirklich erfolge, wenn ein gebietsfremder Anleger zum Zeitpunkt, zu dem er entscheide, eine Aktie in einem Mitgliedstaat zu erwerben, die Gewissheit habe, dass er sich für die etwaigen Dividenden nicht in einer ungünstigeren Situation befinden werde als ein gebietsansässiger Anleger.

119. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Société Générale unstreitig die gesamte niederländische Dividendensteuer, die für die Jahre 2000 bis 2007 erhoben worden war, auf die französische Körperschaftsteuer angerechnet wurde, die für das Jahr 2008 erhobene niederländische Dividendensteuer dagegen aufgrund des von dieser Gesellschaft in Frankreich in diesem Jahr erlittenen Verlusts nicht auf die französische Körperschaftsteuer angerechnet werden konnte.

120. Das vorliegende Gericht fragt sich nach der Bedeutung, die der Tatsache beizumessen ist, dass zum einen das französisch-niederländische Abkommen keine Vollanrechnung für die Gebietsfremden in allen Fällen gewährleistet, jedoch zum anderen der betreffende Steuerpflichtige im vorliegenden Fall zumindest mehrere Jahre lang in den Genuss dieser Möglichkeit kam. Wie ich bereits dargelegt habe⁹², verlangt das Unionsrecht meines Erachtens nicht, dass unter solchen Umständen die eventuell diskriminierende Besteuerung im Quellenstaat dort von diesem Staat zugunsten des Betroffenen berichtigt wird.

121. Sowohl die niederländische als auch die schwedische Regierung – Letztere hilfsweise⁹³ – sind der Auffassung, dass es zur rechtswirksamen Neutralisierung einer etwaigen Benachteiligung eines gebietsfremden Anteilseigners ausreicht, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen eine Möglichkeit der Anrechnung in Form einer Steuergutschrift vorsehe, selbst wenn diese Möglichkeit bedingt sei, und dass eine solche Bestimmung konkret erlaube, diese Benachteiligung im Wohnsitzstaat dieses Anteilseigners vollständig auszugleichen.

122. Im Licht der angeführten Rechtsprechung⁹⁴ scheint es mir nach Art. 63 AEUV erforderlich, dass zu diesem Zweck in dem betreffenden Abkommen eine Bestimmung, die ohne Einschränkung einen vollständigen Ausgleich erlaubt, vorgesehen wird, die somit impliziert, dass für eine gebietsfremde Gesellschaft in einem Mitgliedstaat die steuerliche Belastung niemals höher ist als für eine gebietsansässige Gesellschaft, die sich in einer vergleichbaren Situation befindet. Somit muss ein solches Abkommen, ungeachtet der Umstände des Einzelfalls, eine wirksame Anrechnung vorsehen.

123. Wie jedoch die Kommission vorträgt, sieht zwar Art. 24 des französisch-niederländischen Abkommens eine uneingeschränkte Steuergutschrift vor, da sie nicht von einer Verweisung auf etwaige vom französischen innerstaatlichen Recht vorgesehene Voraussetzungen abhängt⁹⁵, doch gewährleistet diese Bestimmung nicht, dass die in den Niederlanden erhobene Dividendensteuer *in allen Fällen* auf die in Frankreich geschuldete Steuer *in dem Umfang* angerechnet werden kann, *in dem aufgrund des niederländischen Rechts eine unterschiedliche Behandlung besteht*, wie es die Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt⁹⁶. Wenn nämlich der nicht in den Niederlanden ansässige Anteilseigner dort einer Dividendensteuer unterliegt, aber in Frankreich nicht hoch genug besteuert wird, kann er in dem letzteren Staat keine Steuergutschrift erhalten, die diesen Unterschied korrigieren könnte, der daher nicht systematisch neutralisiert wird. Die Anwendung dieser Abkommensbestimmung erlaubt daher dem Königreich der Niederlande nicht, den Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV vollständig nachzukommen.

124. Im *zweiten Teil* seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob bei der Beurteilung, ob die Wirkungen einer etwaigen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs von einem bilateralen Abkommen ausreichend neutralisiert werden, berücksichtigt werden muss, dass, wenn der Ausgleich der Benachteiligung eines Gebietsfremden in dem Jahr, in dem die Dividenden

92 – Vgl. Nr. 106 der vorliegenden Schlussanträge.

93 – Die schwedische Regierung macht in erster Linie geltend, dass „die in einem Besteuerungsabkommen vorgesehenen Modalitäten, nach denen der Wohnsitzstaat die vom Quellenstaat erhobene Steuer berücksichtigt, für die Beurteilung, ob die Besteuerung durch den Quellenstaat mit dem Unionsrecht vereinbar ist, nicht von Belang sind“.

94 – Vgl. insbesondere die Nrn. 103, 105 und 112 der vorliegenden Schlussanträge.

95 – Anders als Art. 23 des belgisch-niederländischen Abkommens.

96 – Vgl. u. a. Urteil Kommission/Spanien (C-487/08, EU:C:2010:310, Rn. 59 und 64).

bezogen wurden, unzureichend ist, eine Möglichkeit besteht, den im Wohnsitzstaat nicht angerechneten Teil vorzutragen und die vom Quellenstaat erhobene Steuer in späteren Jahren anrechnen zu lassen. Die niederländische Regierung trägt vor, eine solche Möglichkeit sei insoweit tatsächlich von entscheidender Bedeutung.

125. Meiner Meinung nach genügt die Feststellung, dass die vom vorlegenden Gericht angesprochene Möglichkeit, die Anrechnung auf die in Frankreich geschuldete Steuer auf ein anderes Veranlagungsjahr als das, für das ein Gebietsfremder die niederländische Dividendensteuer gezahlt hat, vorzutragen, im vorliegenden Fall in Anbetracht der Vorlageentscheidung und der beim Gerichtshof abgegebenen Erklärungen keineswegs feststeht⁹⁷. Insbesondere sieht das hier anwendbare Abkommen keine Verpflichtung der Französischen Republik vor, eine Möglichkeit dieser Art zu schaffen. Jedenfalls bin ich wie die Kommission der Auffassung, dass für die Beurteilung der neutralisierenden Wirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens nur das Ergebnis zählt, zu dem seine Anwendung für einen Gebietsfremden im Hinblick auf einen ausreichenden oder unzureichenden Ausgleich in Bezug auf die Vorteile führen kann, die einem Gebietsansässigen des Quellenstaats in einer entsprechenden Situation gewährt würden⁹⁸.

126. Ich schlage daher vor, die dritte Frage des vorlegenden Gerichts wie im Folgenden ausgeführt zu verneinen.

V – Ergebnis

127. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Hoge Raad der Niederlanden wie folgt zu antworten:

1. Antwort auf die erste Frage in den Rechtssachen C-10/14, C-14/14 und C-17/14:

Bei der Anwendung von Art. 63 AEUV muss sich, wenn eine Dividendensteuer von einem Mitgliedstaat auf Dividenden, die von in diesem Staat ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, an der Quelle erhoben wird, der Vergleich zwischen der steuerlichen Behandlung eines Gebietsfremden und eines Gebietsansässigen auch auf die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer erstrecken, die auf die von den Gebietsansässigen gehaltenen Anteile erhoben wurde und für die die Dividendensteuer einen Vorabzug darstellt.

2. Antwort auf die zweite Frage in den Rechtssachen C-10/14 und C-14/14:

Bei der Beurteilung, ob die effektive steuerliche Belastung für eine gebietsfremde natürliche Person höher ist als für eine gebietsansässige natürliche Person, muss ein Vergleich angestellt werden zwischen der von einem Gebietsfremden einbehaltenen niederländischen Dividendensteuer und der von einem Gebietsansässigen geschuldeten niederländischen Einkommensteuer, die aufgrund des Pauschaleinkommens berechnet wird, das im Jahr der Ausschüttung der Dividenden dem Gesamtbesitz von Investmentanteilen an niederländischen Gesellschaften zugerechnet werden kann; bei diesem Vergleich muss auch das steuerfreie Vermögen der Gebietsansässigen berücksichtigt werden.

97 — Insbesondere wird in der Vorlageentscheidung darauf hingewiesen, dass „[i]n den Tatsacheninstanzen ... nicht geprüft worden [ist], ob der Anspruch der Steuerschuldnerin auf Anrechnung für das Jahr 2008 in Frankreich [auf das nächste Jahr] übertragen wurde und von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht werden konnte“ (Nr. 3.4.5.2). Außerdem führt die niederländische Regierung aus, dass „nicht erwiesen ist, dass der Anspruch auf Anrechnung für das Jahr 2008 [von Société Générale] auf ein anderes Jahr übertragen wurde, in dem von ihm Gebrauch gemacht wurde“.

98 — Insoweit weist die Kommission zu Recht darauf hin, dass anders als einem gebietsfremden Anteilseigner einem in den Niederlanden ansässigen Anteilseigner eine Steuergutschrift in voller Höhe und in einer Verlustsituation die Erstattung der an der Quelle erhobenen Dividendensteuer gewährt werden kann, ohne den – definitionsgemäß ungewissen – Zeitpunkt abwarten zu müssen, zu dem er erneut Gewinne macht.

3. Antwort auf die zweite Frage in der Rechtssache C-17/14:

Bei der Beurteilung, ob die effektive steuerliche Belastung für eine gebietsfremde Gesellschaft höher ist als für eine gebietsansässige Gesellschaft, sind die unmittelbar im Zusammenhang mit dem Besitz der Anteile, aus denen die an der Quelle besteuerten Dividenden stammen, stehenden Ausgaben zu berücksichtigen, soweit solche Ausgaben im Rahmen der Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit in der Rechtssache C-17/14 anwendbaren Fassung als Steuer auf solche an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschüttete Dividenden berücksichtigt würden, was das nationale Gericht festzustellen hat.

4. Antwort auf die dritte Frage in der Rechtssache C-14/14:

Für die Beurteilung, ob der eventuell diskriminierende Charakter einer Erhebung einer Steuer im Mitgliedstaat der Quelle der Einkünfte durch die Anwendung eines mit dem Mitgliedstaat, in dem der betroffene Steuerpflichtige wohnt, geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung rechtswirksam neutralisiert wird, genügt es nicht, dass dieses Abkommen eine Minderung der im Wohnsitzstaat geschuldeten Steuer mittels einer Anrechnung der Quellensteuer vorsieht, die jedoch nicht in allen Fällen in dem Umfang gewährleistet ist, in dem eine unterschiedliche Behandlung besteht. Wenn sich hingegen im Einzelfall zeigt, dass die diskriminierenden Wirkungen der im Quellenstaat angewandten Regelung durch eine Anrechnung oder eine Steuergutschrift im Wohnsitzstaat nach einem solchen bilateralen Abkommen vollständig korrigiert wurden, ist es nicht erforderlich, dass eine Erstattung des diskriminierenden Teils der Quellensteuer im ersten Staat gewährt wird.

5. Antwort auf die dritte Frage in der Rechtssache C-17/14:

Für die Beurteilung, ob der eventuell diskriminierende Charakter einer Erhebung einer Steuer im Mitgliedstaat der Quelle der Einkünfte durch die Anwendung eines mit dem Mitgliedstaat, in dem der betroffene Steuerpflichtige wohnt, geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung rechtswirksam neutralisiert wird, genügt es nicht, dass dieses Abkommen eine Anrechnung einer Steuergutschrift in Höhe der Quellensteuer vorsieht, die jedoch nicht in allen Fällen in dem Umfang gewährleistet ist, in dem eine unterschiedliche Behandlung besteht, wenn vorgesehen ist, dass die im Wohnsitzstaat gewährte Steuergutschrift nicht über den Betrag der dort geschuldeten Steuer hinausgehen kann.